

**LA REGRESIVIDAD DEL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS EN AMÉRICA
LATINA**

MILEYDIS CAROLINA OROZCO COLINA

**TRABAJO DE GRADO PARA OBTENER EL TÍTULO DE
CONTADOR PÚBLICO**

GUSTAVO SIERRA

ASESOR



UNIVERSIDAD DE LA COSTA CUC

FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS

CONTADURIA PÚBLICA

BARRANQUILLA

2017

AGRADECIMIENTOS

Agradezco primeramente a Dios por haberme permitido llegar hasta esta etapa de mi vida, la cual me llena de satisfacción de haber culminado una de mis metas y por brindarme las fuerzas de cada día proyectarme para llegar a ser una gran profesional, agradezco a mi familia por su gran apoyo y consejos los cuales me ayudaron a no desistir de cumplir lo anhelado, agradezco a mis compañeras de clases por siempre tener la paciencia en cada situación para entenderme y por ultimo agradezco a mi gran profesor, consejero, amigo y asesor de este logro Gustavo Sierra Romero, por siempre estar en la disposición de asesorarme, guiarme y sobre todo ayudarme a darle vida a este trabajo el cual será el que me llevara al final de este pregrado y al inicio de continuar proyectándome por mi interés en la rama tributaria.

Mileydis Carolina Orozco Colina

Estudiante de Contaduría Pública

TABLA DE CONTENIDO

1.DESCRIPCION (CAPITULO I)	1
1.1Resumen.....	1
1.2 Planteamiento del Problema	2
1.3 Justificación	4
1.4 Objetivos	6
2.ANÁLISIS DE FUNDAMENTO Y ESTADO DEL ARTE (CAPITULO II)	7
2.1Referentes Teóricos	7
2.1.1 Colombia.....	10
2.1.2 Venezuela	19
2.1.3 México	29
2.1.4 Argentina	37
2.1.5 Chile	43
2.1.6 Uruguay	48
2.1.7 Brasil.....	55
3. DISEÑO METODOLOGICO (CAPITULO III)	60
4. RESULTADOS (CAPITULO IV)	63
5. CONCLUSION(CAPITULO V)	68
REFERENCIAS	71
APENDICE	74

Resumen

Los recaudos en los estados de América Latina dependen en gran manera de los impuestos al consumo, que tiene como su principal muestra tributaria al Impuesto sobre las ventas. El objetivo de este trabajo fue comparar la estructura tributaria del Impuesto sobre las ventas entre los principales países de América latina, con el fin de percibir tendencias útiles en la planificación tributaria de las empresas. Al analizar las características y elementos comunes de los sistemas tributarios, se encontraron similitudes extraordinarias, que nos llevan a la conclusión de que hay un tronco común entre ellos. Los estados copian modelos fiscales cuando uno de ellos tiene algún avance, tal como las organizaciones pueden enfrentar con herramientas similares los efectos regresivos en una economía con características inestables.

Abstract

The revenues in the Latin American states depend mostly on consumption taxes, which have as their main tax sample sales tax. The aim of this study was to compare the tax structure on the Sales Tax among the main Latin American countries, in order to perceive useful trends in the tax planning of companies. When it is analyzed the characteristics and common elements of the tax systems, extraordinary similarities were, which lead us to the conclusion that there is a common trunk between them. States copy fiscal models when one of them has some progress, such as organizations can cope with regressive effects in an economy with unstable characteristics.

LA REGRESIVIDAD DEL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS EN AMÉRICA LATINA

CAPÍTULO I

1. DESCRIPCIÓN

1.1 Planteamiento del Problema

La tributación no debe ser entendida únicamente como un mecanismo de recaudación de recursos para que los estados cumplan con sus obligaciones, sino que debe vislumbrarse, además, como una herramienta de política económica que permita llevar a cabo, una justa redistribución de la riqueza, al tiempo que fomenta el ahorro de los particulares, la generación de empleo y el crecimiento económico (Silva, 2008). Bajo esa concepción, la concentración del recaudo como objetivo del sistema de imposición, puede distorsionar las características de cualquier sistema de los países de América Latina. A lo largo del presente análisis, y sobre la base de los actuales sistemas normativos de los países de América Latina (AL), se analiza

una de las características más indeseables del impuesto de mayor recaudación en éste continente. Si bien los tributos han sido, desde su origen, vistos como mecanismos para que los estados obtengan ingresos, o para incentivar o desmotivar algún comportamiento de la economía, así como para corregir imperfecciones del mercado, se dará un especial énfasis al fin redistributivo que éstos deben cumplir en una economía moderna versus una regresividad que se yergue como el mayor obstáculo del logro de esa finalidad.

Un impuesto se alinea en la progresividad o en la regresividad. Un impuesto progresivo es aquel en que la carga impositiva es más alta en cuanto mayor sea su capacidad contributiva. Un impuesto es regresivo, la carga impositiva es más alta en la medida en que se gana menos. Si bien cualquier impuesto puede ser diseñado de tal forma en que su efecto sea progresivo o regresivo, el tributo progresivo por excelencia es el Impuesto sobre la Renta o a las ganancias, mientras que el clásico impuesto regresivo es el Impuesto sobre las Ventas o al Valor Agregado. Dado que la mayoría de contribuyentes participan en la determinación de su impuesto sobre la renta, podría decirse que el efecto progresivo de éste es de fácil entendimiento. Sin embargo, en vista de que la mayor parte de los sujetos no realiza la determinación anual de los impuestos regresivos que paga, la comprensión de cómo afectan los impuestos de este tipo, es limitada.

En los países de América Latina, los impuestos giran en torno al consumo y no en torno al capital y la renta. Esto significa que el recaudo proviene principalmente del impuesto sobre las ventas, la fuente número uno de financiación de los estados.

La dependencia que actualmente los países de América Latina tienen en los impuestos al consumo y las continuas reformas, muestran que el fin buscado ha sido favorecer el

recaudo, y no necesariamente el uso de una política tributaria como mecanismo para la redistribución del ingreso a través de una tributación progresiva.

Dada la diversidad de tratamientos normativos para bienes y servicios, los actores del sistema requieren la adopción de mecanismos que soporten el impacto fiscal en sus operaciones, como reorientar sus sistemas tributarios hacia los Impuestos sobre la Renta y el Patrimonio.

¿Cómo beneficiaría, a los consumidores, una comparación de las estructuras tributarias del Impuesto sobre las ventas en los países de América Latina, para enfrentar la Regresividad?

El Impuesto sobre las Ventas no puede ser estudiado en forma aislada, puesto que sus características en los estados de América Latina y el mundo son similares y cumplen el mismo objetivo. Según Hoyos (2006), a pesar de que, en sentido general, se puede considerar regresivo el IVA, puede alcanzar comportamientos progresivos intrínsecos, así como la neutralidad y la proporcionalidad, dado que cualquier sistema tributario contiene éstos ingredientes. En ese orden de ideas, el objeto de estudio en esta propuesta involucra la regresividad, pero conjugada en cualquier momento del ciclo económico con sus otras características.

1.2 Justificación

La discusión sobre la progresividad o regresividad de un impuesto está vinculada al principio tributario de la "equidad", relacionada a su vez al principio de "capacidad contributiva". Dado que el Impuesto sobre las ventas es un elemento esencial de la fiscalidad y de la economía

como tal; resulta pertinente ahondar en estas características, a través de un proceso investigativo, cuya finalidad sea, no sólo explorar en la descripción de los elementos del impuesto, sino de establecer las bases que sirvan como herramienta en la planeación financiera y tributaria de las organizaciones.

Ésta investigación puede ser de gran valor para los actores del problema: empresarios, inversionistas, asesores y consumidores. Éstos, no tienen la facultad para cambiar el sistema, pero el conocimiento de las limitantes, los beneficios y los aspectos normativos aplicables a cada negocio, pueden ser de gran valía para la planificación fiscal y las estrategias financieras, comerciales y de inversión.

Una de las razones que justifican esta investigación, es que la regresividad del Impuesto sobre las Ventas es una situación común en todos los países del continente y que afecta a todas las personas. Las tarifas, las bases, los hechos normativos suelen tener algunas diferencias, pero penden de un tronco común, a saber, la recaudación como objetivo principal.

Este trabajo se justifica en la medida en que se determina el efecto que han causado las diferentes clasificaciones y tasas en la economía de los pueblos, así como las propuestas de reforma que supuestamente optimicen la imposición y el recaudo. Así mismo este trabajo puede aportar un importante material de consulta para futuros estudiantes e investigadores de los temas tributarios nacionales e internacionales.

1.3 Objetivos

1.3.1 General

Comparar la estructura tributaria del Impuesto sobre las ventas entre los principales países de América latina, con el fin de percibir tendencias útiles en la planificación tributaria.

1.4.2 Específicos

1 – Identificar cómo se manifiesta la regresividad del Impuesto sobre las ventas en los países América Latina en sus sistemas normativos.

2 – Determinar los efectos de la regresividad del Impuesto sobre las ventas para los consumidores, en la economía de los estados.

3 –Identificar elementos comunes del Impuesto sobre las Ventas en los principales países de Latinoamérica, que pueden ser favorables si se conjugaran.

CAPÍTULO II

2. ANÁLISIS DE FUNDAMENTO Y ESTADO DEL ARTE

2.1 Referentes Teóricos

El impuesto al valor agregado se estima que fue usado por primera vez en Francia durante la edad media, donde surgieron las condiciones prácticas para su desarrollo. En Europa, tuvo su origen alrededor del año 1925. Ya para el año de 1967, el impuesto sobre las ventas se impuso en la mayoría de los países por exigencia de la Comunidad Económica Europea.

La “alcabala” española se aplicó en América mediante la real cedula de 1591, y se establecía sobre las diversas etapas de comercialización, con una tasa que llegó al 6%. Fue uno de los impuestos que más ganancias le trajo a la Corona, estuvo regulado en el libro 8º, título 13 de la Recopilación de Leyes de los Reinos de Indias de 1680, que señalaba que “el derecho de alcabala pertenece al rey y se manda cobrar en las indias (Hernández, 2014). Sin embargo, con esa estructura, resultaba muy pesado, por lo que fue suprimido por la primera Junta de Gobierno en 1810. Sólo hasta el establecimiento de la República, en octubre de 1931 resurgió con el nombre de “impuesto a las transacciones”, que también gravaba las distintas ventas en toda su evolución comercial y que llegó a alcanzar las locaciones de servicios y de obras.

Los impuestos a las ventas se han transformado en toda América Latina por impuestos al valor agregado. Desde 1983, el antiguo impuesto a las ventas se transformó en un impuesto al valor agregado. Éste último es mucho más técnico que el primero, pues permite descontar en las cadenas productivas los impuestos pagados por el productor por la adquisición de insumos o materias primas que a su turno estén gravados con IVA, y que utilice en sus procesos productivos. Y es también más fácil de controlar pues existe el estímulo a auto declarar el pago del IVA a terceros para poderlos descontar. Por último, el impuesto a las ventas es más regresivo que el Impuesto al valor agregado, pues es un tributo en cascada que se paga tantas veces cuantas transacciones se hagan con el bien gravado. Con lo cual el precio final al consumidor se incrementa en proporciones que pueden ser inclusive mayores que la tarifa nominal que se establezca para el impuesto a las ventas.

Según Giaimo (2015), analista tributario de la consultora internacional KPMG basado en Buenos Aires, “muchos países de la región están siguiendo la tendencia mundial de aumentar el impuesto o ampliar los sectores a los que se aplica. La tendencia a aumentar o extender el IVA es porque se trata de un tributo fácil de recaudar.” Argentina, por ejemplo, recientemente empezó a cobrar IVA a los servicios en general, que antes no estaban gravados. Pero no es el único caso.

Uruguay reinstauró el impuesto a la compra de carnes blancas (pollo, cerdo y cordero) luego de siete años de exenciones. Hoy su tarifa está en el 22% y junto a Argentina (21%), son las naciones de América Latina donde los consumidores pagan más IVA, con índices similares a los de muchos Estados de la Unión Europea. Mientras que Paraguay (10%) y Panamá (7%) son los países que menos exigen a las carteras de los compradores.

Por su parte Puerto Rico, que actualmente no cuenta con un régimen de IVA, lo introducirá en 2016 y Cuba es un caso aparte, ya que es la única nación de la región en la que no se aplica el IVA.

Giaimo (2015), añade que "los gobiernos saben que es mucho más sencillo y eficaz cobrarle a un gran número de consumidores que a un puñado de grandes empresas". Y los resultados están a la vista, añade: "En América Latina hay países como Argentina en los que el IVA representa un 30% del total de la recaudación fiscal. Eso es mucho".

Claro que, desde la perspectiva de la gente común, el IVA es considerado un tributo "regresivo" y hasta "injusto" para algunos, ya que lo pagan todas las personas que hacen compras y todas al mismo monto sin importar su nivel socio-económico.

Giaimo (2015), afirma que otra tendencia destacable en nuestra región es que los fiscos recurren cada vez más a la tecnología para mejorar el cobro de este tributo; por ejemplo, mediante el uso de la facturación electrónica y un mejor manejo de los datos de los contribuyentes. "Como consecuencia, en algunas partes de América Latina está disminuyendo la economía informal, la venta de productos y servicios sin factura".

No obstante, los gobiernos latinoamericanos, aunque mejoran su recaudación, siguen enfrentando el problema de la evasión del IVA, que oscila entre el 17% y el 37% del total de contribuyentes.

Al igual que Chile y México, otros países tienen una tarifa general sin tarifas diferenciales, lo cual aparentemente muestra un equilibrio, estos son Ecuador, Perú y la gran parte de los países centroamericanos.

Como se puede ver, cada país ha asumido internamente su propia lucha contra la regresividad, unos con más éxito que otros, tal como cada individuo la enfrenta con sus propios ingresos. Pero en la medida en que las bases gravables se amplían, el impuesto tiende más a la regresividad, porque se cierran las puertas de acceso al consumidor común. Sin embargo, algunos expertos han orientado el análisis a los sectores o al ciclo de vida y no sencillamente al ingreso en sí.

2.1.1 En Colombia

2.1.1.1 Antecedentes

En Colombia, el Impuesto sobre las ventas fue adoptado mediante decreto 3288 del 30 de diciembre de 1963 y entró a regir partir del primero de enero de 1965. Desde su implementación hasta el presente ha sufrido importantes cambios. En su primera etapa, entre los años 1965 y 1980, no gravaba los servicios. En el período de 1980 a 1990, además de gravar los servicios, se incorporaron los impuestos a las telecomunicaciones internacionales, en la medida que su retribución fuera atribuible a la empresa prestadora radicada en el país (Castañeda Duran, 2010).

El impuesto al valor agregado, fue el tributo que más se modificó durante ésta década, sin embargo, estos cambios estuvieron dirigidos principalmente a cambiar las tarifas de impuesto, sin grandes cambios sobre la base del mismo. En 1990 se aumenta por primera vez la tarifa general del 10% a 12% y se amplía la base.

De nuevo en 1992 la tarifa pasa de 12% a 14%. Se elevan hasta 45% las tarifas para bienes de lujo, con el fin de contrarrestar el efecto cascada, es decir, que fuese cobrado más de una vez en la cadena de producción.

Con la reforma tributaria de 1996, la tarifa general del impuesto pasa de 14% al 16%, y de nuevo se hacen esfuerzos para ampliar la base del mismo.

En 1999 la tarifa general baja al 15% como había sido el propósito de campaña del Presidente Andrés Pastrana Arango, sin embargo, el mismo gobierno, y gracias a las fuertes presiones sobre los ingresos, debe restablecer la tarifa del impuesto en 16% con la reforma tributaria del 2000.

Por su parte, el descuento del impuesto pagado en la adquisición de bienes de capital ha sido objeto de cambios a través del tiempo. La ley 788 de 2002 introdujo este descuento para los años 2003 a 2005 y la Ley 1004 de 2005 lo amplió hasta el año 2007, eliminándose posteriormente con la reforma tributaria del 2006. Con esta medida, los responsables del régimen común tenían derecho a descontar del impuesto sobre las ventas el IVA pagado por la adquisición o importación de maquinaria industrial. Este descuento podía solicitarse dentro de los tres (3) años contados a partir del bimestre en que se importara o adquiriera la maquinaria de la siguiente manera.

La última gran reforma a la estructura del impuesto sobre las ventas, se dio en 2012, con la Ley 1607, en donde se destaca la introducción de 3 periodicidades. Bimestral, Cuatrimestral y anual, dependiendo del volumen de ingresos y la reducción de la tarifa de retención de IVA al 15%. (A la fecha de presentación de éste trabajo la Ley 1819 eliminó la periodicidad anual).

La ley realizó un importante cambio a la norma contenida en el art. 462-1 que hasta diciembre de 2012 se relacionaba solo con el IVA que estaban cobrando los prestadores del servicio de aseo, las empresas de vigilancia, las temporales de empleo y las CTA. SE introdujo el AIU (Anticipo, Imprevistos y Utilidades), como base gravable especial, para estos casos y la eliminación de la tarifa del 1,6% que hasta 2012 se aplicaba en estos casos.

Ahora, la Ley 1607 de 2012 los vuelve a poner en el escenario que tenían entre los años 2003 a 2006, pues dice que el IVA otra vez lo tendrán que cobrar sobre el AIU, con una tarifa que ahora será la 16%, y que adicionalmente ese AIU no puede ser inferior al 10% del valor del contrato.

Adicionalmente, si hasta diciembre de 2012 en el art.462-1 figuraban los simples “servicios de aseo”. Ahora sucede que la norma dice que allí solo pueden figurar los “*servicios integrales de aseo y cafetería*”. La palabra “integral” implica que el prestador del servicio debe ser alguien que preste los dos tipos de servicios al mismo tiempo

Adicionalmente, debemos recordar que el solo servicio de cafetería también podría estar gravado con el entonces nuevo, que nacía con esta ley. Pero ese impuesto al consumo sí se cobraría sobre todo el valor bruto del servicio de cafetería.

Con el nuevo impuesto al Consumo, se declara excluido de IVA el servicio de expendio de comidas y bebidas proporcionado por bares y restaurantes. Pero ésta exclusión del impuesto del servicio prestado no excluye a este sector del pago del mismo, por lo tanto, continúan pagando impuesto sobre las ventas por diferentes bienes y servicios, sin derecho a descuento. Con esto se incrementa el costo y el efecto es inexorable, el traslado de este mayor valor al consumidor final. Un impacto económico que no se le puede imputar al IVA, sino a

su “hijo jurídico” el impuesto Nacional al Consumo.

2.1.1.2 Normatividad

La última modificación normativa en el Impuesto sobre las Ventas, se da en Colombia con la Ley 1607 de 2012 (A la fecha de presentación de éste informe se había emitido la ley 1819 de 2016, que modificó la tarifa general del 16 al 19%).

La ley 1607 de 2012, simplifica el régimen del impuesto sobre las ventas, al eliminar las tarifas diferenciales del 1.6%, 10%, 20%, 25% y del 35%, manteniendo la tarifa general del 16%. Se da origen a una nueva tarifa diferencial del 5% para algunos alimentos de carácter natural, maquinaria y servicios agrícolas y los planes de medicina prepagada. La tarifa del 0% se mantiene para las principales carnes de consumo, leches y huevos, así como las exportaciones. En consecuencia, los bienes y servicios que estaban gravados a las tarifas diferenciales que se eliminan pasan a ser gravadas a la tarifa general del 16%. Esto, es relevante puesto que se elimina como regla general la limitación del impuesto descontable en función de la tarifa del impuesto generado por el responsable.

Según el Art. 420 ET, el impuesto se aplica sobre, venta e importación de bienes corporales muebles, servicios prestados en el territorio nacional juegos de suerte y azar, aplicando las tarifas del 16% (hoy 19%), 5% y 0%.

Según el Art. 447 ET, en la venta y prestación de servicios, la base gravable será el valor total de la operación, sea que ésta se realice de contado o a crédito, incluyendo entre otros los gastos directos de financiación ordinaria, extraordinaria, o moratoria y demás

erogaciones complementarias, aunque se facturen o convengan por separado y aunque, considerados independientemente no se encuentren sometidos a imposición.

El régimen se hace más complejo, cuando los contribuyentes deben asumir los impuestos de mercancías utilizadas con fines no comerciales, tal como dice el Art. 421 ET, que hace alusión a las transferencias gratuitas, los retiros de inventarios y la incorporación de bienes corporales muebles a inmuebles.

Los exportadores tienen derecho a realizar las solicitudes de devolución de forma bimestral del IVA facturado al responsable por la adquisición de bienes corporales muebles y servicios y del IVA pagado en la importación de bienes corporales muebles.

Existe un tratamiento muy parecido y corresponde a los bienes Exentos, con la diferencia que su periodicidad en la devolución es dos veces al año.

Los productores de bienes exentos están obligados a llevar contabilidad para efectos fiscales, y son susceptibles de devolución o compensación de los saldos a favor generados previa solicitud de devolución ante la DIAN.

Por su parte, con el fin de concentrar los esfuerzos en el recaudo del impuesto en el menor tiempo posible, en los siguientes casos la tarifa de retención sobre Impuesto sobre las Ventas aplicable será del 100% del valor del impuesto:

- Quienes contraten con personas o entidades sin residencia o domicilio en el país la prestación de servicios gravados en el territorio nacional.
- Los responsables del régimen común cuando adquieran bienes corporales muebles o servicios gravados de personas del régimen simplificado

- La venta de tabaco en rama o sin elaborar y desperdicios de tabaco identificados con la nomenclatura arancelaria andina 24.01 cuando estos sean vendidos a la industria tabacalera por parte de productores pertenecientes al régimen común

El porcentaje de retención en el Impuesto sobre las Ventas para aquellos responsables que en los últimos seis (6) períodos consecutivos hayan arrojado saldos a favor en sus declaraciones de ventas provenientes de retenciones en la fuente por IVA, será del diez por ciento (10%) del valor del impuesto.

Se tiene un IVA tipo renta, sin embargo, la reforma de la ley 1607 de 2012 introdujo la posibilidad para convertirlo a un IVA tipo consumo otorgando el descuento del IVA en el impuesto sobre la renta. Esta posibilidad depende del cumplimiento de la meta de recaudo del IVA en el año anterior.

Uno de los elementos que hace más regresivo el Impuesto sobre las Ventas en Colombia, es la imposibilidad de recuperación del impuesto pagado en la compra de bienes de capital. En las reformas fiscales a lo largo de los años, se ha cambiado la norma que permite una muy limitada recuperación, castigando así la inversión (Hoyos, 2006).

Para comprender el impuesto sobre las ventas colombiano, es fundamental precisar que no es un impuesto “puro” (Hoyos, 2006), ya que no se permite el descuento en la adquisición o importación de bienes de capital. Esto, desfavorece la inversión de las empresas, dado que, para generar mayores ingresos, a veces se debe invertir en maquinaria, pagando con ésta, un impuesto que no será recuperable. (Art. 491 ET)

Según Rodríguez (2001):

En Colombia, este tratamiento original del IVA pagado en la importación de bienes de capital, que inicialmente no diferenciaba el concepto de maquinaria pesada para las industrias básicas, fue modificado por primera vez por la Ley 6ª de 1992, mediante la adición del artículo 258-1 al estatuto tributario, que consagró por primera vez la posibilidad de tomar como un descuento del impuesto sobre la renta y complementarios, el IVA pagado en la adquisición y nacionalización de bienes de capital. Con esta modificación comenzó esta “historia sin fin”, permitiendo que los contribuyentes tomaran este descuento en la declaración de renta y complementarios del año en que se hubiera efectuado la adquisición o nacionalización del bien.

Con la Ley 488 de 1998, termina éste beneficio. Cuando mediante la inserción del artículo 115-1 del estatuto tributario, deja de ser descuento para convertirse en deducción. Rodríguez (2001) concluye que ésta modificación disminuye el monto efectivo del IVA pagado aprovechable en beneficio del contribuyente, toda vez que como descuento del impuesto sobre la renta el contribuyente podría llegar a aprovechar el 100% del IVA pagado, mientras que como deducción el beneficio efectivo tan solo sería de 25%.

En el gobierno del Dr. Santos, se trata de rescatar el beneficio inicial, con la inserción del Artículo 498-1 al Estatuto Tributario, adicionado por la Ley 1607 de 2012, que decía:

Los responsables del régimen común podrán descontar del impuesto sobre la renta, el IVA causado y pagado por la adquisición o importación de bienes de capital a lo largo de cada vigencia fiscal, siempre que se cumplan las condiciones establecidas en el presente artículo. Este descuento se solicitará en la declaración de renta a ser presentada el año siguiente en el cual se adquiere o importa el bien de capital.

El Gobierno Nacional, mediante Decreto, establecerá anualmente, cada primero de febrero, el número de puntos porcentuales del IVA sobre los bienes de capital gravados al dieciséis por ciento (16%) que podrán ser descontados del impuesto sobre la renta en la declaración a ser presentada ese mismo año.

Para la determinación del número de puntos porcentuales del IVA, susceptibles de ser descontados del impuesto sobre la renta se seguirán las siguientes reglas: antes del quince de enero de cada año, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales certificará al Ministerio de Hacienda y Crédito Público el monto del recaudo neto de IVA del año anterior. El Ministerio de Hacienda y Crédito Público estimará en UVT¹ el monto del exceso del recaudo por encima de la meta de recaudo fijada en el correspondiente Marco Fiscal de Mediano Plazo, si fuere del caso. Cada 10 millones de UVT en que el monto del recaudo certificado supere la meta de recaudo de IVA del Marco Fiscal de Mediano Plazo de cada año, equivaldrá a un punto porcentual del IVA causado susceptible de ser descontado del impuesto sobre la renta, desde ese año en adelante, hasta agotar el total de puntos de IVA susceptibles de ser descontados, siempre que se cumplan las condiciones de que trata el presente artículo. El valor del IVA descontable estará sujeto a lo previsto en el artículo 250 ET.

Ante las consultas elevadas al Ministerio de Hacienda, por parte de los usuarios del sistema, a principios del 2014, éste respondió que no hubo exceso de recaudo y que de acuerdo con lo previsto en el artículo 498-1 del Estatuto Tributario y el numeral 3 del artículo 1° del Decreto 2975 de 2013, no había lugar al beneficio tributario y a la expedición del Decreto de que trata la normatividad mencionada. En consecuencia, para el año gravable 2013 no aplicará el descuento tributario en el impuesto sobre la renta por el IVA causado y

¹ Unidad de Valor Tributario colombiano (\$ 29.753 para 2016)

pagado en la adquisición o importación de bienes de capital.

Ante el fracaso de la Ley 1607, por la recuperación del impuesto pagado en la inversión de bienes de capital, a finales del 2014, se emite la Ley 1739, última reforma tributaria, que adiciona el artículo 258-1 y 258-2 del Estatuto Tributario y que autoriza el descuento de *dos puntos* del IVA pagado en la adquisición o importación de bienes de capital gravados a la tarifa general de IVA, define el alcance y entendimiento de “bienes de capital”, se establecen las condiciones para mantener el beneficio tributario y se definen las condiciones para tomar el beneficio en casos de adquisición o importación de estos bienes a través de la modalidad de leasing financiero.

Los bienes de capital son bienes de capital se definieron como:

Aquellos bienes tangibles depreciables que no se enajenen en el giro ordinario del negocio, utilizados para la producción de bienes o servicios y que a diferencia de las materias primas e insumos no se incorporan a los bienes finales producidos ni se transforman en el proceso productivo, excepto por el desgaste propio de su utilización. Si tales bienes se enajenan antes de haber transcurrido el respectivo tiempo de vida útil señalado por el reglamento tributario, contado desde la fecha de adquisición o nacionalización, el contribuyente deberá adicionar al impuesto neto de renta correspondiente al año gravable de enajenación la parte del valor del impuesto sobre las ventas que hubiere descontado, proporcional a los años o fracción de año que resten del respectivo tiempo de vida útil probable; en este último caso, la fracción de año se tomará como año completo (Art. 67, Ley 1739 de 2014).

Esta delimitación del concepto, cobra importancia para efectos de proteger el recaudo del Estado y evitar la dispersión normativa.

Así mismo en su artículo 68, la Ley 1739 de 2014, establece un nuevo ingrediente que condiciona la liquidación y pago del IVA en este tipo de importaciones a las reglas de causación del impuesto establecidas en el artículo 429 del Estatuto Tributario.

Cuando la maquinaria importada tenga un valor CIF superior a quinientos mil dólares (US\$500.000.00), el pago del impuesto sobre las ventas podrá realizarse de la siguiente manera: 40% con la declaración de importación y el saldo en dos (2) cuotas iguales dentro de los dos años siguientes. Para el pago de dicho saldo, el importador deberá suscribir acuerdo de pago ante la Administración de Impuestos y Aduanas respectiva, en la forma y dentro de los plazos que establezca el Gobierno nacional (Art. 68, Ley 1739 de 2014).

2.1.2 En Venezuela

2.1.2.1 Antecedentes

En 1992 se adquieren compromisos con el Banco Mundial y el Banco Interamericano de Desarrollo, que dan origen a proyectos de Mejoramiento en la Recaudación, Modernización y Fortalecimiento de las aduanas sustentados en un nuevo diseño tributario que intenta transformar la tributación con la propuesta de cuatro ejes transversales: el Impuesto sobre la Renta, el Impuesto a los Activos Empresariales, el Impuesto al Valor Agregado y, el Régimen Simplificado de Tributación para pequeños contribuyentes. Los principios que lo rigen son el mejoramiento y dominio de la recaudación, la función socio-económica de los impuestos, los Proyectos de Remisión Tributaria y el Código Orgánico Tributario.

En el caso particular del Impuesto sobre las Ventas, la baja productividad del impuesto puede ser explicado fundamentalmente por lo estrecha de su base y el alto nivel de incumplimiento. El régimen del IVA del año 2000 poseía un gran número de exenciones y exoneraciones que hacía que la capacidad de recaudación del impuesto fuese muy reducida. Esta Ley permitía la exclusión del pago de impuesto a 29 bienes y 12 servicios para un total de 41 rubros.

En éste país, la base es la Ley del IVA del año 2002, última reforma tributaria a éste gravamen y cinco posteriores reformas. En ese año, se abolió el listón mínimo de 6000 UT² de ventas brutas anuales, lo que impedía que el IVA se desbordara a todas las actividades convirtiéndolo en plurifásico de etapa múltiple. Luego de reducir algunas exenciones, en 2004, se dan pasos a la progresividad, bajando al 15% la tarifa general, manteniendo el 10% para los artículos suntuarios y exceptuando los servicios públicos y médicos. Así mismo, se aprueba la compensación con otros tributos (Garay & Garay, 2007).

2.1.2.2 Normatividad

Venezuela cuenta con Impuesto al Valor Agregado que grava la enajenación de bienes muebles, la prestación de servicios y la importación de bienes, que deben pagar las personas naturales o jurídicas, las comunidades, las sociedades irregulares o de hecho, los consorcios y demás entes jurídicos o económicos, públicos o privados, que en su condición de importadores de bienes, habituales o no, de fabricantes, productores, ensambladores, comerciantes y prestadores de servicios independientes, que realicen las siguientes actividades definidas como hechos imponible: La venta de bienes muebles corporales, el

²Unidad Tributaria venezolana.

retiro de desincorporación de bienes muebles propios de su objeto, giro o actividad, realizado por los contribuyentes de este impuesto, la importación definitiva de bienes muebles, la prestación de servicios independientes ejecutados o aprovechado en el país, a título oneroso.

El consumo de los servicios propios del objeto, giro o actividad del negocio, en casos tales como la actividad independiente en la que sean principales las obligaciones de hacer; en los contratos de obras mobiliarias e inmobiliarias, incluso cuando el contratista aporte los materiales; los suministros de agua, electricidad, teléfono y aseo; los arrendamientos de bienes muebles y cualquiera otra cesión de uso, a título oneroso, de tales bienes o derechos; los arrendamientos o cesiones de bienes muebles destinados a fondo de comercio situados en el país, así como los arrendamientos o cesiones para el uso de bienes incorpóreos tales como marcas, patentes, derechos de autor, obras artísticas e intelectuales, proyectos científicos y técnicos, estudios, instructivos, programas de informática y demás bienes comprendidos y regulados en la legislación sobre propiedad industrial, comercial, intelectual o de transferencia tecnológica.

En cuanto a la territorialidad, el Impuesto al Valor Agregado se aplica a los hechos imponible en todo el territorio nacional, de la siguiente manera:

- En el caso de las ventas y retiros de bienes muebles corporales, siempre que se encuentren situados en el país.
- En el caso de las importaciones, cuando haya nacido la obligación tributaria.
- En el caso de la prestación de servicios, cuando ellos se ejecuten o aprovechen en el país, aunque se hayan generado, contratado, perfeccionado o pagado en el exterior.

Existe una alícuota incrementada del diez por ciento (10%) adicional a la alícuota impositiva general, aplicable a las ventas u operaciones asimiladas a venta, e importaciones de los bienes de consumo suntuario. Y una alícuota reducida del ocho por ciento (8%), aplicable a las importaciones y ventas de los alimentos y productos para consumo humano.

Las ventas de exportación de bienes muebles y servicios, están sujetas a la alícuota impositiva del cero por ciento (0%) según el Numeral 2, artículo 4 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, Decreto N° 5.189 de 2007. Así mismo, las ventas de hidrocarburos naturales efectuadas por las empresas mixtas reguladas en la Ley Orgánica de Hidrocarburos a Petróleos de Venezuela, S.A. o cualquiera de las filiales de ésta.

En cuanto a la base gravable, en los casos de ventas de bienes muebles, sea de contado o a crédito, es el precio facturado del bien, siempre que no sea menor del precio corriente en el mercado, caso en el cual la base imponible será este último precio. El precio corriente en el mercado de un bien será el que normalmente se haya pagado por bienes similares en el día y lugar donde ocurra el hecho imponible como consecuencia de una venta efectuada en condiciones de libre competencia entre un comprador y un vendedor no vinculados entre sí.

En la prestación o importación de servicio, será el precio total facturado a título de contraprestación, y si dicho precio incluye la transferencia o el suministro de bienes muebles o la adhesión de éstos a bienes inmuebles, el valor de los bienes muebles se agregará a la base imponible en cada caso.

Los contribuyentes que se encuentren en la ejecución de proyectos industriales cuyo desarrollo sea mayor a seis (6) períodos de imposición, podrán suspender la utilización de los créditos fiscales generados durante su etapa preoperativa por la importación y la

adquisición nacionales de bienes de capital, así como por la recepción de aquellos servicios que aumenten el valor de activo de dichos bienes o sean necesarios para que éstos presten las funciones a que estén destinados, hasta el período tributario en el que comiencen a generar débitos fiscales. A estos efectos, los créditos fiscales originados en los distintos períodos tributarios deberán ser ajustados considerando el índice de precios al consumidor (IPC) del área metropolitana de Caracas, publicado por el Banco Central de Venezuela, desde el período en que se originaron los respectivos créditos fiscales hasta el período tributario en que genere el primer débito fiscal.

Los sujetos que se encuentren en la ejecución de proyectos industriales destinados esencialmente a la exportación o a generar divisas, podrán optar, previa aprobación de la Administración Tributaria, por recuperar el impuesto que hubieran soportado por las operaciones mencionadas en el encabezamiento de este artículo, siempre que sean efectuadas durante la etapa preoperativa de los referidos sujetos.

La Administración Tributaria deberá pronunciarse acerca de la procedencia de incluir a los solicitantes dentro del régimen de recuperación aquí previsto, en un lapso que no podrá exceder de treinta (30) días continuos contados a partir de la presentación de la solicitud respectiva.

La recuperación del impuesto soportado se efectuará mediante la emisión de certificados especiales por el monto indicado como crédito recuperable.

Dichos certificados podrán ser empleados por los referidos sujetos para el pago de tributos nacionales y sus accesorios, que ingresen a la cuenta del Tesoro Nacional, o cedidos a terceros para los mismos fines.

Una vez que la Administración Tributaria haya aprobado la inclusión del solicitante, el régimen de recuperación tendrá una vigencia de cinco (5) años contados a partir del inicio de la etapa preoperativa, o por un período menor si la etapa preoperativa termina antes de vencerse dicho plazo. Si vencido el término concedido inicialmente, el solicitante demuestra que su etapa preoperativa no ha concluido, el plazo de duración del régimen de recuperación podrá ser prorrogado por el tiempo que sea necesario para su conclusión, siempre que el mismo no exceda de cinco (5) años, y previa demostración por parte del interesado de las circunstancias que lo justifiquen.

El Ejecutivo Nacional dictará las normas tendentes a regular el régimen aquí previsto. La escogencia del régimen establecido en párrafos anteriores excluye la posibilidad de suspender la utilización de los créditos fiscales.

Los agentes diplomáticos y consulares acreditados en el país y los organismos internacionales, según lo previsto en convenios internacionales suscritos por Venezuela, tendrán derecho a recuperar el impuesto que hubieran soportado por la adquisición nacional de bienes y la recepción de servicios.

Este régimen de recuperación queda sujeto a la condición de reciprocidad, solamente por lo que respecta a los agentes diplomáticos y consulares acreditados en el país.

El Ejecutivo Nacional dictará las normas tendentes a regular el régimen aquí previsto. Los contribuyentes están sometidos a declarar y pagar el impuesto correspondiente en el lugar, la fecha y la forma y condición que establezca el reglamento.

La Administración Tributaria dictará las normas que le permitan asegurar el cumplimiento y la obligación de los sujetos pasivos adquirentes de bienes o receptores de servicios, así como de entes del sector público, de exigir al sujeto pasivo las declaraciones de períodos anteriores para tramitar el pago correspondiente.

Lo recaudado por las importaciones definitivas de bienes muebles será determinado y pagado por el contribuyente en el momento en que haya nacido la obligación tributaria y se cancelará en una oficina receptora, financiera o bancaria que señale el Ministerio de Finanzas.

El impuesto originado por las prestaciones consistentes en servicios provenientes del exterior, será determinado y pagado por el contribuyente adquirente una vez que ocurra o nazca el correspondiente hecho imponible. La constancia de pago del impuesto constituirá el comprobante del crédito fiscal respectivo para los contribuyentes ordinarios.

En ausencia de la declaración o pago del impuesto establecido por la Ley, o en el Código Orgánico Tributario, la Administración Tributaria podrá proceder a la determinación de oficio.

Si de conformidad con dicho Código fuere procedente la determinación sobre base presuntiva, La Administración Tributaria podrá determinar la base imponible de aquél, estimando que el monto de las ventas y prestaciones de servicios de un período tributario no puede ser inferior al monto de las compras efectuadas en el último período tributario más la cantidad representativa del porcentaje de utilidades normales brutas en las ventas y prestaciones de servicios realizadas por negocios similares, según los antecedentes que para tal fin disponga la Administración.

Los ajustes por créditos fiscales deducidos por el contribuyente en montos menores o mayores a los debidos, así como los que se originen por débitos fiscales declarados en montos menores o mayores a los procedentes, siempre que éstos no generen diferencia de impuesto a pagar, se deberán registrar en los libros correspondientes por separado y hasta su concurrencia, en el período de imposición en que se detecten, y se reflejarán en la declaración de dicho período.

Sólo se presentará declaración sustitutiva de los períodos objeto de ajustes, cuando éstos originen una diferencia de impuesto a pagar.

La Administración Tributaria podrá designar como responsables del pago del impuesto, en calidad de agentes de retención y percepción en el cobro que deba devengarse en las ventas, a quienes por sus funciones públicas o por razón de sus actividades privadas intervengan en operaciones gravadas con el impuesto establecido en esta Ley.

Los contribuyentes ordinarios podrán recuperar ante la Administración Tributaria, los excedentes de retenciones que correspondan, en los términos y condiciones que establezca la respectiva Providencia. Si la decisión administrativa resulta favorable, la Administración Tributaria autorizará la compensación o cesión de los excedentes.

La compensación procederá contra cualquier tributo nacional, incluso contra la cuota tributaria determinada conforme a lo establecido en esta Ley.

La Administración Tributaria también podrá designar como responsables del pago del impuesto que deba devengarse en las ventas posteriores, en calidad de agentes de percepción, a los contribuyentes ordinarios del impuesto que se mencionan a continuación:

Los industriales y comerciantes, cuando realicen ventas al mayor de bienes muebles gravados. En estos casos, se entenderá como venta al mayor a aquella en la que los bienes son adquiridos para su ulterior reventa.

Los prestadores de servicios gravados de suministro de electricidad, telecomunicaciones, suministro de agua, aseo urbano y suministro de gas, siempre que el receptor de tales servicios no acredite ante aquéllos su condición de contribuyente ordinario de este impuesto.

El impuesto que debe devengarse en las ventas posteriores, equivale al cincuenta por ciento (50%) de los débitos fiscales que se generen para el responsable, por la operación que da origen a la percepción. Los responsables deberán declarar y enterar sin deducciones el impuesto percibido, dentro del plazo que señale la Administración Tributaria. Dicho impuesto constituirá un crédito fiscal para quien no acreditó su condición de contribuyente ordinario

En tanto que para el caso donde el adquirente de los bienes muebles o el receptor de los servicios, realicen exclusivamente operaciones no sujetas, exentas o exoneradas. Tampoco procederá la percepción cuando los mayoristas realicen ventas al detal o a consumidores finales, ni cuando los servicios sean de carácter residencial.

El régimen de pago anticipado del impuesto que deba devengarse en las ventas posteriores, será aplicable en iguales términos a las importaciones de bienes muebles, cuando el importador, al momento de registrar la correspondiente declaración de aduanas, no acredite su condición de contribuyente ordinario de este impuesto.

Este régimen no será aplicable en los casos de importadores no habituales de bienes muebles, así como de importadores habituales que realicen exclusivamente operaciones no sujetas, exentas o exoneradas.

El régimen de pago anticipado del impuesto que deba devengarse en las ventas posteriores, no será aplicable cuando el importador o adquirente de los bienes o el receptor de los servicios, según sea el caso, acrediten su condición de sujeto inscrito en un régimen simplificado de tributación para pequeños contribuyentes.

Según Martínez (2014), por ser el IVA un impuesto indirecto, es de esperarse que tenga un impacto regresivo en la distribución del ingreso; no obstante, desde el punto de vista del gasto, dicho impacto puede resultar atenuado cuando se incorpora la información de bienes y servicios exentos del impuesto. En efecto, los resultados de la estimación confirmaron que el IVA en Venezuela es un impuesto regresivo, pero que tiene una estructura progresiva sobre el gasto de los hogares. En tal sentido, se evidenció que, en términos promedio, los hogares del país destinan aproximadamente 5% de sus ingresos al pago del impuesto, lo cual lo ubica en un nivel bajo en comparación con otros países. Esto se explica por la baja alícuota nominal (entre 9% y 14%) y por la alta participación del gasto exento de este impuesto sobre el total.

Sin embargo, para los hogares en el nivel más bajo de ingreso, el IVA representa 7% de sus ingresos; mientras que, para los hogares de más alto ingreso este porcentaje es de 4%.

Las exenciones favorecen a los hogares con menores ingresos dado que están concentrados en bienes y servicios básicos y de primera necesidad; esto permite afirmar que la estructura de las exenciones resulta en un IVA progresivo desde el punto de vista del gasto.

2.1.3 En México

2.1.3.1 Antecedentes

En su recapitulación historia inicio en una época como la edad media donde se daban las cruzadas en explotación del poderoso al débil, debido a que en ella el poderoso quien lo representaba el señor Feudal, rico por tener abundantes propiedades, establecía condiciones para sus servicios, los cuales estaban obligados a deberle respeto y agradecimiento, esto originaba que la cuestión tributaria fuera anárquica, arbitraria e injusta debido a que los siervos debían cumplir con dos tipos de obligaciones: Personales y Económicas.

Se puede decir que el pueblo azteca marca la pauta para lo que en nuestros días se conoce como impuestos ordinarios y extraordinarios, pues ellos manejaban impuestos normales y los famosos impuestos de guerra o para celebraciones religiosas. Como dato histórico del pueblo azteca puede citarse que básicamente sus tributos fueron desarrollados en especie y posteriormente encajados por el tributo en dinero o monedas con la llegada de los conquistadores españoles. Los tributos tuvieron su presencia en la economía una vez que se superaron todas aquellas etapas de la historia; se asiste en la actualidad a un periodo de gran complejidad en el que el fenómeno tributario se ha liberado de aquellos estigmas constituyendo para el Estado moderno una realidad socialmente aceptada y por ende sometida en su totalidad al ordenamiento jurídico.

En el año de 1969 se hizo un intento por parte de la administración fiscal de instaurar en México un Impuesto al Valor Agregado, el cual se encontraba inserto en la Ley del Impuesto Federal sobre Egresos; en este proyecto eran incorporados al Sistema de valor agregado los impuestos sobre Ingresos Mercantiles y del Timbre.

Fue así que la Ley del Impuesto al valor agregado, expedida por Decreto del Congreso de la Unión, de fecha 22 de diciembre de 1978, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 29 de diciembre de 1978, entró en vigor hasta el 1ro de enero de 1980, prácticamente tardó un año para ser aplicada en la realidad, pues se dejó ese lapso como una etapa de acoplamiento para que los contribuyentes se enteraran y familiarizaran de la mecánica del impuesto y para alcanzar positivos resultados en la vida administrativa de ese gravamen.

Dicha ley obligaba en su artículo 32 a que en toda operación gravada con el IVA se expidieran documentos comprobatorios que señalasen expresamente el Impuesto al Valor Agregado trasladado a quien adquirió los bienes o servicios gravados. La ley indicaba que esta documentación con el monto del IVA expresamente señalado incluía "al consumidor final" y que dichos documentos comprobatorios deberían expedirse a más tardar a los 15 días de realizada la transacción. Las razones por la que se implantó un impuesto al Valor Agregado en México fue la necesidad de actualizar y modernizar sus sistemas de imposición, y complementando su principal fuente de ingresos tributaria que es el Impuesto Sobre la Renta.

En 1981, segundo año de su observancia, se reducen las exenciones en los diversos actos u operaciones que generan el Gravamen, para darle más generalidad en su aplicación. En 1983, son el inicio de su tercer año de vida institucional aumenta la tasa general del 10% al 15%, y surge la tasa especial del 6% para gravar ciertos artículos o actos que estaban exentos, incluyéndose importaciones de bienes para ser consumidos en la zona fronteriza de nuestro país, en una franja de 20 kilómetros contigua a la línea fronteriza con los Estados

Unidos, con Belice y Guatemala; así mismo surge la tasa especial del 20% sobre su base para ser aplicada a ciertos artículo o bienes gravados, considerados como suntuarios o de lujo.

En 1991, nuevamente regresa la cuota general del 10%. En 1995 se vuelve a restablecer la cuota del 15%.

2.1.3.2 Normatividad

Según el primer artículo de la Ley del IVA (2013), están obligadas al pago del impuesto al valor agregado establecido en esta Ley, las personas físicas y las morales que, en territorio nacional, realicen los actos o actividades siguientes: Enajenen bienes, presten servicios independientes, otorguen el uso o goce temporal de bienes, importen bienes o servicios.

El contribuyente trasladará dicho impuesto, en forma expresa y por separado, a las personas que adquieran los bienes, los usen o gocen temporalmente, o reciban los servicios. Se entenderá por traslado del impuesto el cobro o cargo que el contribuyente debe hacer a dichas personas de un monto equivalente al impuesto establecido en esta Ley, inclusive cuando se retenga en los términos de los artículos 1 a 3.

El contribuyente pagará en las oficinas autorizadas la diferencia entre el impuesto a su cargo y el que le hubieran trasladado o el que él hubiese pagado en la importación de bienes o servicios, siempre que sean acreditables en los términos de esta Ley. En su caso, el contribuyente disminuirá del impuesto a su cargo, el impuesto que se le hubiere retenido.

Sin embargo, gozan de exenciones del impuesto, con una tarifa del 0%, la enajenación de algunos productos destinados a la alimentación como los lácteos. Se aplicará la tasa del 16% a la enajenación de los alimentos a que se refiere el presente artículo preparados para su

consumo en el lugar o establecimiento en que se enajenen, inclusive cuando no cuenten con instalaciones para ser consumidos en los mismos, cuando sean para llevar o para entrega a domicilio.

Tampoco gozan de exención las joyas, siempre que su enajenación no se efectúe en ventas al menudeo con el público en general, los libros, periódicos y revistas, que editen los propios contribuyentes.

Están gravadas las importaciones, según el artículo 24 así:

I.- La introducción al país de bienes. cuando éstos se destinen a los regímenes aduaneros de importación temporal para elaboración, transformación o reparación en programas de maquila o de exportación; de depósito fiscal para someterse al proceso de ensamble y fabricación de vehículos; de elaboración, transformación o reparación en recinto fiscalizado, y de recinto fiscalizado estratégico. No será aplicable lo dispuesto en el párrafo anterior a las mercancías nacionales o a las importadas, en definitiva, siempre que no hayan sido consideradas como exportadas en forma previa para ser destinadas a los regímenes aduaneros mencionados.

II.- La adquisición por personas residentes en el país de bienes intangibles enajenados por personas no residentes en él.

III.- El uso o goce temporal, en territorio nacional, de bienes intangibles proporcionados por personas no residentes en el país.

IV.- El uso o goce temporal, en territorio nacional, de bienes tangibles cuya entrega material se hubiera efectuado en el extranjero.

Cuando un bien exportado temporalmente retorne al país habiéndosele agregado valor

en el extranjero por reparación, aditamentos o por cualquier otro concepto que implique un valor adicional se considerará importación de bienes o servicios y deberá pagarse el impuesto por dicho valor en los términos del artículo 27 de esta Ley.

En cuanto a la territorialidad, el impuesto grava los actos o actividades realizados en territorio nacional. En este sentido, el artículo 10 de la LIVA estipula que la enajenación se efectúa en territorio nacional, si en él se encuentra el bien al efectuarse el envío al adquirente y cuando, no habiendo envío, en el país se realiza la entrega material del bien por el enajenante. La enajenación de bienes sujetos a matrícula o registros mexicanos, se considerará realizada en territorio nacional, aun cuando al llevarse a cabo se encuentren materialmente fuera de dicho territorio y siempre que el enajenante sea residente en México o establecimiento en el país de residentes en el extranjero.

La tasa o alícuota general en territorio mexicano es del 16%, según establece el artículo 1° de la LIVA (15% del 1 de abril de 1995 al 31 de diciembre de 2009). Adicionalmente, existen dos tasas: tasa fronteriza de 11% (artículo 2° de la LIVA) y tasa 0% (artículo 2°.-A).

Conforme al artículo 1°-A de la Ley del IVA, los siguientes contribuyentes tendrán la obligación de efectuar las retenciones del impuesto correspondientes por las actividades que se encuentren gravadas:

- Instituciones de crédito que adquieran bienes mediante dación en pago o adjudicación judicial o fiduciaria.
- Personas morales que:
 - Reciban servicios personales independientes.

- Adquieran desperdicios para insumo industrial o comercialización.
- Reciban servicios de autotransporte terrestre de bienes.
- Reciban servicios de personas físicas comisionistas.
 - Personas físicas o morales que reciban bienes tangibles de residentes en el extranjero.
 - Personas morales que contribuyan con programas autorizados (IMMEX).

En cuanto a las exportaciones, de acuerdo al artículo 29 de la Ley del IVA, aplica la tasa del 0% al valor de la enajenación de bienes o prestación de servicios exportados.

Se consideran exportaciones: La que tenga el carácter de definitiva en los términos de la Ley Aduanera, la enajenación de bienes intangibles realizada por persona residente en el país a quien resida en el extranjero, el uso o goce temporal, en el extranjero de bienes intangibles proporcionados por personas residentes en el país, el aprovechamiento en el extranjero de servicios prestados por residentes en el país, la transportación aérea de personas, prestada por residentes en el país, por la parte del servicio que no se considera prestada en territorio nacional.

En cuanto a la base gravable, se determina en función del valor de los actos o actividades gravados y, en caso de que algún otro impuesto grave un bien o servicio alcanzado por el IVA, sí se integra a la base gravable. En general, se considera como valor el precio o la contraprestación pactada, así como las cantidades que además se carguen o cobren al adquirente por otros impuestos, derechos, intereses normales o moratorios, penas convencionales o cualquier otro concepto. Una vez añadidos se tiene la base gravable.

De acuerdo al artículo 27 de la Ley del IVA, para obtener la base de cálculo del IVA en el caso de las importaciones de bienes tangibles, se considera el valor que se utilice para

los fines del impuesto general de importación, más el monto de este último gravamen y de los demás que se tengan que pagar con motivo de la importación.

De acuerdo con el artículo 1º-A, fracción IV, los contribuyentes tendrán derecho a solicitar la devolución por el total del saldo a favor que resulte cuando el total del impuesto acreditado sea superior al impuesto retenido, en el caso de las exportaciones generalmente sucede cuando las adquisiciones son por bienes y servicios gravados a tasas del 16% y 11% y las exportaciones lo son a tasa del 0%; en este sentido, la devolución por la exportación de los bienes tangibles procederá hasta que la exportación sea consumada, en términos de la Ley Aduanera, en los demás casos procederá en el momento en que se cobre la contraprestación y en proporción de esta (artículo 30, segundo párrafo).

Las personas morales que cuenten con un programa autorizado como el de Fomento de la Industria Manufacturera, Maquiladora y de Servicios de Exportación, u otros similares en los términos de la legislación aduanera, o sean industrias del sector automotriz, podrán solicitar la devolución inmediata del saldo a favor, disminuyéndolo del monto del impuesto que hayan retenido. Para las Empresas Altamente Exportadoras(ALTEX), el plazo de obtención de devoluciones de IVA es de 5 días (ya sea que se solicite de forma convencional o con declaratoria); al igual que para aquellas pertenecientes al programa IMMEX y estén certificadas; mientras el plazo para devolver el IVA asciende a 20 días cuando los contribuyentes IMMEX no están certificados.

Todas las devoluciones solicitadas por los saldos a favor de los contribuyentes reciben el mismo tratamiento.

Adicional a las exportaciones, las actividades que se lleven a cabo en la región fronteriza están gravadas a tasa del 11% (artículo 2o), mientras que las actividades de enajenación de animales y vegetales no industrializados, medicinas de patente, alimentos, hielo, agua, ixtle, palma, lechuguilla, maquinaria de uso agrícola, oro, libros, revistas, entre otros productos, así como la prestación de diversos servicios se encuentran gravados a tasa del 0% (artículo 2º-A); dichas actividades son susceptibles de generar saldos a favor, cuando los contribuyentes realizan compras a tasas del 16%.

De acuerdo con el Informe Semanal del Vocero de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, el tiempo promedio para el pago de las devoluciones del IVA para las personas morales al segundo trimestre de 2013 fue de 17 días. No obstante, de acuerdo al artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, la autoridad fiscal cuenta con un plazo de respuesta de hasta 40 días para realizar la devolución de IVA solicitado de forma convencional; o de hasta 25 días si se la devolución se solicita con declaratoria. A partir del ejercicio fiscal 2010, cuando el contribuyente emita sus comprobantes fiscales digitales a través de la página de Internet del SAT, el plazo para que las autoridades fiscales realicen la devolución es de 20 días.

La progresividad, sigue siendo una tarea no realizada para cada gobierno mexicano, es uno de los países que guarda más similitudes con Colombia en lo que toca con su sistema normativo. La eliminación de la Ley sobre ingreso mercantil, no eliminó el efecto cascada del impuesto sobre las ventas como se creía. Aun sus efectos persisten en la economía. Sin embargo, la base gravable sobre el flujo de efectivo, y la depreciación sobre el valor bruto del os bienes de capital, sin duda alivia sus efectos.

2.1.4 En Argentina

2.1.4.1 Antecedentes

En el año 1975 comenzó a regir el Impuesto al Valor Agregado. Desde su establecimiento, se eximía a los productos de la canasta familiar con el objetivo de atenuar los efectos regresivos que podía provocar este tributo, pero con el transcurso de las sucesivas reformas introducidas en este impuesto se fue ampliando la base, de manera tal que se convirtió en un impuesto cada vez más regresivo, al afectar a los productos de primera necesidad.

Surgió para evitar la distorsión de los impuestos a las ventas en cascada, que encarecían los costos de producción. Aunque no parece haber dudas de que el IVA es menos distorsivo que los impuestos en cascada, esto no implica que no genere ningún tipo de distorsión, o que aquéllas que genera, sean insignificantes. Por el contrario, el IVA impone un costo financiero sobre los productores que se traslada hacia delante –en cascada- cuando las condiciones del mercado lo permiten. La tasa aplicable también sufrió variaciones: con la reforma introducida en el año 1986 se unificó la alícuota general en el 18%, entre 1988 y 1992 se produjeron marchas y contramarchas llegando a descender hasta el 13% en 1990 para volver a subir hasta el 18% en 1992. A partir de abril de 1995 se incrementó la tasa hasta el 21% vigente en la actualidad. Las reformas posteriores no han hecho más que aumentar la base imponible incorporando otros bienes o servicios al objeto gravado. Y a partir de diciembre de 1999 se eliminan ciertas exenciones, entre ellas las de transporte público de pasajeros y servicios médicos. La actual tasa del 21% es muy superior a la tasa promedio para estos países (14,4%).

2.1.4.2 Normatividad

El impuesto al valor agregado se aplicará sobre: Las ventas de cosas muebles dentro del territorio del país efectuadas por los sujetos pasivos del impuesto, las prestaciones de servicio de independientes dentro del territorio del país, la importación definitiva de bienes muebles, la prestación de servicios en el exterior, cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en Argentina cuando los usuarios sean sujetos del impuesto y revistan la calidad de responsables inscritos.

Por su parte, se considera venta: toda transferencia a título oneroso, entre personas de existencia visible o ideal, sucesiones indivisas o entidades de cualquier índole, que importe la transmisión del dominio de cosas muebles (venta, permuta, dación en pago, adjudicación por disolución de sociedades, aportes sociales, ventas y subastas, judiciales y cualquier otro acto que conduzca al mismo fin, excepto la expropiación), incluidas la incorporación de dichos bienes, de propia producción, en los casos de locaciones y prestaciones de servicios exentas o no gravadas y la enajenación de aquellos, que siendo susceptibles de tener individualidad propia, se encuentren adheridos al suelo al momento de su transferencia, en tanto tengan para el responsable el carácter de bienes de cambio.

Además, se encuentran excluidas:

a. Ventas (y trabajos que involucren la transferencia de bienes exentos) de: libros, folletos e impresos similares; diarios, revistas y publicaciones periódicas, en la etapa de venta al público; agua ordinaria natural, leche sin aditivos, cuando los adquirentes sean consumidores finales o sujetos exentos; medicamentos, cuando se trata de reventa y se haya tributado en la etapa de importación o fabricación; sellos de correo de curso legal para uso

en servicios postales, timbres fiscales y otros sellos similares, aeronaves destinadas a actividades comerciales (transporte de pasajeros y/o cargas) aeronaves destinadas a la defensa y seguridad interna, las embarcaciones cuando el adquirente sea el Estado Nacional el acceso a espectáculos deportivos amateur.

b. Prestaciones de servicios como:

Servicios educativos, de asistencia sanitaria entradas para obras de teatro, cine, espectáculos musicales y eventos deportivos, la producción y distribución de películas cinematográficas, transporte internacional de pasajeros y cargas, transporte local de pasajeros (taxis, colectivos, y otros).

Exenciones sobre importación:

a. La importación definitiva de mercaderías que califiquen para la exención de derechos de aduana conforme regímenes especiales para turistas, científicos y técnicos, representantes diplomáticos, etc.;

b. La importación definitiva de mercaderías exceptuada del pago de derechos de importación efectuada por instituciones religiosas y otras entidades exentas del impuesto a las ganancias, con el objetivo de prestar asistencia médica sin fines de lucro o llevar a cabo investigaciones tecnológicas y científicas;

c. La importación final de muestras y encomiendas exceptuada del pago de derechos de importación.

Están exentas, las exportaciones permitiéndose el recupero del impuesto abonado en la adquisición de bienes y servicios destinados a ellas.

Servicios prestados dentro del territorio del país se considerarán exportados si se han prestado efectivamente y se han explotado económicamente fuera del territorio del país.

La alícuota es del 21%. Alícuota diferencial superior: 27%, para ventas de gas, energía eléctrica (excepto alumbrado público) prestación de servicios de provisión de agua corriente, cloacales y de desagües y prestaciones efectuadas por quienes presten servicios de telecomunicaciones con ciertas excepciones-, cuando la venta o prestación se efectúe fuera de domicilios destinados exclusivamente a viviendas, casa de recreo o veraneo o terrenos baldíos y el comprador o usuario sea un sujeto del impuesto, categorizado como responsable inscrito.

Alícuota diferencial reducida: 10,5%, aplicable a: Trabajos realizados directamente o a través de terceros sobre inmueble ajeno, destinados a vivienda, excluidos los realizados sobre construcciones preexistentes que no constituyen obras en curso.

En lo que respecta a la base gravable de las mercaderías, es el precio neto de ventas incluyendo servicios complementarios, excluyendo todo impuesto y el impuesto al valor agregado imponible. En los servicios, es el pago total que se efectúe a un proveedor de servicios.

En las importaciones el valor de las mercaderías computado de la misma manera que los derechos aduaneros, incrementándolo con los impuestos de importación y cualquier otro impuesto gravado sobre las mercaderías. El impuesto al valor agregado y los impuestos indirectos se excluyen de la base imponible.

Este tributo está tipificado como "IVA de tipo consumo", estructurado por el método de sustracción sobre base financiera y por la técnica de impuesto contra impuesto. El

gravamen recae en todas las fases de los ciclos de producción y distribución e impone en forma generalizada a las prestaciones de servicios.

En cuanto al período fiscal es el mes calendario, por lo que se deberá presentar una declaración jurada de IVA entre el 18 y el 22 del mes posterior al mes en cuestión. En los casos de importación, el IVA se computa y paga junto con los pagos sobre derechos aduaneros.

El precio de venta a partir del cual es aplicable el reintegro del impuesto por adquisiciones efectuadas por turistas extranjeros de bienes elaborados en el país gravados es igual o superior a \$ 70 por cada factura.

Los pagos efectuados mediante la utilización de las Tarjetas de Débito que correspondan a operaciones hasta \$ 1.000, cuyo débito se realice en cuentas abiertas en entidades financieras radicadas en el país, se retribuye el 4,13% ¹¹ para las compras de bienes muebles o contratación de servicios efectuados por personas físicas en su carácter de consumidores finales.

Las entidades financieras acreditarán el monto de devolución en las cuentas de los usuarios y podrán computar como crédito computable contra los impuestos al Valor Agregado, Ganancias y Ganancia Mínima Presunta.

Exclusiones al Régimen de Retribución: Se encuentran exceptuados del régimen de retribución los pagos correspondientes a las siguientes operaciones:

- Servicios de provisión de gas, electricidad -excepto el de alumbrado público-, agua corriente, cloacales y desagües - incluidos el desagote y limpieza de pozos ciegos- y de telefonía fija y celular.
- Las realizadas con entidades comprendidas en la Ley de Entidades Financieras.
- Adquisiciones de combustibles líquidos y gas natural.
- Las que se realicen en la Provincia de Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur y en zonas francas o aduaneras, donde rija la exención o la no aplicación del IVA.
- Servicios de enseñanza prestada por establecimientos educacionales privados, inclusive clases particulares. Servicios prestados por guarderías y jardines.
- Servicios prestados por colegios y consejos profesionales.
- Compras de sellos de correo, papel timbrado, billetes de banco, acciones, obligaciones negociables y otros valores similares, de billetes para juegos de azar, loterías, etc.
- Las efectuadas con responsables adheridos al régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes (Monotributo).

Como se ve el principal impuesto recaudatorio en Argentina es el IVA, el impuesto indirecto regresivo por excelencia según los expertos, más que los demás países. Los esfuerzos legislativos han tratado de centrarse en dos cosas: se pueden hacer dos cosas: no generalizarlo, es decir eximirlo de productos de la canasta popular, y colocarle una alícuota alta. O, al revés, mantenerlo generalizado y con una alícuota baja. Sin embargo, Argentina la

regresividad le ha ganado a los últimos gobiernos: alícuota alta y generalización (prácticamente todos los artículos de consumo pagan IVA).

2.1.5 En Chile

2.1.5.1 Antecedentes

Nació en la primera mitad de la década de los setenta; muy por el contrario, su origen es el resultado de un largo proceso evolutivo iniciado en 1920, en el cual intervinieron agentes económicos, culturales y sociales, tanto externos como internos. Todos ellos fueron estructurando un sistema tributario que, durante gran parte de su historia, privilegió aspectos recaudatorios por sobre otras consideraciones más fundamentales o principios básicos de amplia aceptación para un sistema impositivo, como son la simplicidad, eficiencia y equidad, hasta llegar a la actual legislación.

A diferencia de otros impuestos, el Impuesto al Valor Agregado, no ha sufrido, desde su publicación en 1974, grandes cambios. Los principales o más significativos, se efectuaron en el año 1976, con la integración de los servicios generales al impuesto al valor agregado y la eliminación de una larga lista de exenciones; entre otras, a los bienes de los sectores primarios como agricultura, ganadería, caza, pesca y minería, y personales. En el año 1987 ocurre una nueva gran modificación, al integrarse a este sistema, la actividad de la construcción mediante la publicación de la Ley 18.630.

2.1.5.2 Normatividad

Los hechos económicos alcanzados por el impuesto son los descritos en los en los Arts. 2 y 8 del Decreto Legislativo 825, que dice:

a. “Venta”; toda convención independiente de la designación que le den las partes, que sirva para transferir a título oneroso el dominio de bienes corporales muebles, bienes corporales inmuebles de propiedad de una empresa constructora construidos totalmente por ella o que en parte hayan sido construidos por un tercero para ella, de una cuota de dominio sobre dichos bienes o de derechos reales constituidos sobre ellos, como, asimismo, todo acto o contrato que conduzca al mismo fin o que la presente ley equipare a venta.

b. “Servicio”: la acción o prestación que una persona realiza para otra y por la cual percibe un interés, prima, comisión o cualquiera otra forma de remuneración, siempre que provenga del ejercicio de las actividades comprendidas en los numerales 3 y 4, del Art. 20, de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

c. Hechos gravados especiales:

Las importaciones, sea que tengan o no el carácter de habituales. Así mismo se considerará venta la primera enajenación de los vehículos automóviles importados al amparo de las partidas del Capítulo 0 del Arancel Aduanero, en cuya virtud gozan de exención total o parcial de derechos e impuestos con respecto a los que les afectarían en el régimen general.

Los aportes a sociedades y otras transferencias de dominio de bienes corporales muebles, efectuados por vendedores, que se produzcan con ocasión de la constitución, ampliación o modificación de sociedades, en la forma que lo determine, a su juicio exclusivo, la Dirección Nacional de Impuestos Internos.

En los Arts. 4 y 5 del Decreto Legislativo 825 se explicitan la territorialidad del impuesto: *Artículo 4:* Estarán gravadas con el impuesto de esta ley las ventas de bienes corporales muebles e inmuebles ubicados en territorio nacional, independientemente del lugar en que se celebre la convención respectiva.

Para los efectos de este artículo se entenderán ubicados en territorio nacional, aun cuando al tiempo de celebrarse la convención se encuentre transitoriamente fuera de él, los bienes cuya inscripción, matrícula, patente o padrón hayan sido otorgados en Chile.

Así mismo, se entenderán ubicados en territorio nacional los bienes corporales muebles adquiridos por una persona que no tenga el carácter de vendedor o de prestador de servicios, cuando a la fecha en que se celebre el contrato de compraventa, los respectivos bienes ya se encuentren embarcados en el país de procedencia.

Artículo 5: El impuesto establecido en esta ley gravará los servicios prestados o utilizados en el territorio nacional, sea que la remuneración correspondiente se pague o perciba en Chile o en el extranjero.

Se entenderá que el servicio es prestado en el territorio nacional cuando la actividad que genera el servicio es desarrollada en Chile, independientemente del lugar donde éste se utilice.”

Según el régimen, las principales operaciones exentas son: el transporte de pasajeros, establecimientos de educación, prestaciones de salud, servicios financieros, seguros generales, seguros de vida, arriendo de bienes inmuebles, reventa de inmuebles nuevos, servicios de esparcimiento, servicios prestados a empresas, servicios diversos, ventas de

activos inmovilizados bienes raíces de más de 1 año de tenencia y resto bienes de más de 4 años de tenencia, propinas.

Se destaca el tratamiento especial que tienen las ventas en Zona Franca (Art. 23 del Decreto Supremo N° 341, de 1977, sobre Zonas Francas), para las bases ubicadas en el territorio Antártico Chileno, en donde las personas que en forma permanente o temporal realicen trabajos en ellas o las expediciones antárticas, están exentas, siempre que las importaciones respectivas se acojan a la Partida 00.34 del Capítulo 0 del Arancel Aduanero (Art. 12 letra B N°13 del DL 825).

En Chile se maneja una tasa general del 19%. También existe un impuesto adicional a los productos suntuarios que se aplica a la primera venta o importación sea habitual o no de artículos que la ley considera suntuarios, la cual paga un impuesto adicional con una tasa de 15% sobre el valor en que se enajenen. Los artículos de pirotecnia, tales como fuegos artificiales, petardos y similares pagarán con tasa del 50%. En el caso de los objetos de oro, platino 30 y marfil; joyas y piedras preciosas; y pieles finas, quedan afecta a la misma tasa del 15% por las ventas posteriores, aplicándose las mismas normas generales del IVA.

Por su parte los exportadores tienen derecho a recuperar el IVA que se hubiere recargado al adquirir bienes o utilizar servicios destinados a su actividad de exportación. Igual derecho tendrán respecto del impuesto pagado al importar bienes para el mismo objeto (Art. 36 DL 825).

Los ingresos percibidos por la prestación de servicios a personas sin domicilio ni residencia en Chile, siempre que el Servicio Nacional de Aduanas, califique dichos servicios como exportación, están exentos de IVA (Art. 12, letra E, N°16 del DL 825).

En cuanto a la base imponible de las ventas o servicios, ésta estará constituida por el valor de las operaciones respectivas, debiendo adicionarse a dicho valor, si no estuvieren comprendidos en él: el monto de los reajustes, intereses y gastos de financiamiento de la operación a plazo, incluyendo los intereses moratorios, que se hubieren hecho exigibles o percibido anticipadamente en el período tributario; el valor de los envases y de los depósitos constituidos por los compradores para garantizar su devolución; y el monto de los impuestos, exceptuando el IVA.

El IVA es el impuesto que se aplica a todos los productos de consumo final: alimentación, muebles, vestuario, viajes, comunicaciones. Como este impuesto afecta a todos los bienes de consumo, implica que afecta en mayor proporción a quienes gastan todo su ingreso.

En un estudio realizado por el Servicio de Impuestos Internos (SII) se plantea que quienes se ubican en el 10% más pobre pagan un 34% de sus ingresos en IVA mientras que los más ricos cancelan solo un 8,17% en relación a sus ingresos. Eso significa, que los sectores con menores ingresos gastan la totalidad de lo percibido en consumo de servicios básicos como alimentación, agua, luz, transporte, comunicaciones, sería lógico pensar que al eliminar el IVA para estos productos, el dinero percibido serviría para adquirir un 20% más de ellos.

2.1.6 En Uruguay

2.1.6.1 Antecedentes

Dentro del grupo de impuestos a la producción, consumo y transacciones, el impuesto individual de mayor peso es el Impuesto al Valor Agregado. En el año 1975 comenzó a regir y ha aumentado su participación a lo largo del período, alcanzando a representar el 54% en 1990 frente al 56,4% en 2001.

Este impuesto grava la circulación interna de bienes, la prestación de servicios dentro del territorio nacional y la importación. Es una forma de imposición general a las ventas de tipo multifásica que determina una cuota fiscal en cada una de las etapas del proceso de producción y distribución de bienes.

Esta cuota es proporcional al valor agregado en cada etapa. La modalidad adoptada es tipo consumo, que permite la deducción inmediata de las inversiones. La ley dispone la existencia de tres categorías de bienes: unos afectados con una tasa básica, otros con una mínima y otros exonerados. El nivel de las tasas ha ido aumentando desde su creación, siendo en la actualidad 14% la mínima y 23% la básica.

2.1.6.2 Normatividad

En Uruguay el Impuesto al Valor Agregado, grava la circulación interna de bienes, la prestación de servicios dentro del territorio nacional, la introducción de bienes al país, la agregación de valor originada en la construcción realizada sobre inmuebles.

Las características generales son las siguientes: se trata de un impuesto al consumo, indirecto, de alcance general, plurifásico (el mismo es determinado en todas las etapas del

proceso del circuito económico), no acumulativo, (cada contribuyente pagará el impuesto generado en su agregación de valor mediante el mecanismo de débito - crédito o impuesto contra impuesto), de base financiera, con tasas múltiples y exoneraciones.

En lo que respecta a la circulación de bienes y a la prestación de servicios, la norma se afilia al criterio del país de destino, de esta forma se gravan con la tasa que corresponda a las importaciones de bienes y con tasa cero, como veremos más adelante, a las exportaciones.

La normativa establece que no estarán comprendidas en dicho impuesto las actividades que la Constitución reserva como fuente de recursos municipales. La Constitución de Uruguay reserva como fuente de recursos de los Gobiernos Departamentales, entre otros, a los impuestos a los espectáculos públicos, a la propaganda y avisos de todas clases, a los juegos de carreras de caballos y demás competencias en que se efectúen apuestas mutuas, los cuales serán decretados y administrados por éstos.

Respecto al aspecto territorial del impuesto, están gravadas las circulaciones de bienes y las prestaciones de servicios realizadas en territorio nacional y la introducción efectiva de bienes, independientemente del lugar en que se haya celebrado el contrato y del domicilio, residencia o nacionalidad de quienes intervengan en las operaciones.

La norma utiliza la expresión “territorio nacional”, la que comprende a la jurisdicción terrestre, a las aguas territoriales y al espacio aéreo sobre la cual se extiende la soberanía del Estado uruguayo.

En cuanto a la prestación de servicios, la situación es diferente, ya que la ley establece que deben ser prestados dentro del territorio nacional, es decir dentro del territorio político.

Sin embargo, existen situaciones donde no quedarán alcanzados por el IVA los servicios que necesaria y exclusivamente sean prestados en recintos aduaneros, depósitos aduaneros, recintos aduaneros portuarios y zonas francas, en dicho caso los citados servicios estarán gravados a tasa 0, es decir, se consideran exportación de servicios.

Por otro lado, siguiendo el criterio de imposición en el país de destino, no están gravadas por IVA las exportaciones de bienes, y las exportaciones de servicios que determine el Poder Ejecutivo. Por lo tanto, se considerarán exportación de servicios solamente aquellos que verifiquen las condiciones establecidas en la reglamentación.

Las zonas francas, son ciertas áreas del territorio nacional, debidamente aisladas y delimitadas, en las cuales se desarrollan actividades industriales, comerciales y de servicios, con amplias exenciones tributarias. El tratamiento para el IVA dependerá del tipo de hecho económico materializado en dichas zonas. Las circulaciones de bienes dentro de las referidas zonas están exoneradas del impuesto, mientras que el tratamiento en el caso de la prestación de servicios, dependerá de si se trata de exportaciones de servicios conforme las condiciones establecidas por las normas reglamentarias.

Por otro lado, la enajenación de bienes realizados desde el territorio no franco hacia las zonas francas será consideradas exportaciones de bienes, mientras que la introducción de bienes desde las referidas zonas hacia el territorio aduanero nacional tendrá el tratamiento de importación.

En cuanto a la prestación de servicios, no estarán gravados por el IVA si se prestan exclusiva y necesariamente en dichas áreas. Por otro lado, existen casos especiales de régimen de venta de bienes a turistas, enmarcados en una serie de políticas de promoción de

la actividad económica, y a los efectos de aumentar la inversión, la actividad comercial y el empleo en determinadas zonas fronterizas, éstos son los casos de las Tiendas de Frontera, reguladas por el Decreto 367/995 y los Tax Free Shops, regulados por la Ley N° 15.659 de 29.10.984.

Las Tiendas de Fronteras y los Tax Free Shops tienen características diferentes, las primeras se encuentran instaladas en las fronteras terrestres, mientras que los Tax Free Shops pueden estar en los puentes, puertos, aeropuertos, etc. De acuerdo al régimen de las tiendas de frontera, las ventas de determinados bienes, realizadas a turistas extranjeros, se consideran exportación a los efectos del IVA, lo que significa que pueden recuperar el IVA de compras de los bienes que provienen del mercado interno, salvo que se trate de mercadería del exterior la cual no queda gravada por el IVA.

Si bien el IVA es un impuesto de alcance general, la norma establece algunas excepciones a ciertos actos que, si bien están comprendidos en el impuesto, quedan exonerados o bien gravados con una alícuota reducida.

La tasa general del tributo asciende al 22%, hallándose gravados algunos bienes y servicios a una tasa reducida (denominada tasa mínima) del 10%. Por otra parte, algunos bienes y servicios se encuentran exentos.

Las exportaciones de bienes no se encuentran gravadas por el impuesto y tampoco aquellas exportaciones de servicios que se encuentren específicamente enumeradas por la norma reglamentaria del impuesto.

El régimen denominado de IVA en suspenso, es aplicable por los productores agropecuarios. Esta normativa del impuesto establece que el IVA correspondiente a la circulación interna de productos agropecuarios en su estado natural, con excepción de las frutas, flores y hortalizas, permanecerá en suspenso hasta tanto se transforme o altere la naturaleza de los mismos.

En cuanto a la base gravable, ésta está constituida por la contraprestación correspondiente a la entrega del bien, la prestación del servicio o el valor del bien importado. En todos los casos se incluirá el monto de otros gravámenes que afecten la operación, es decir si el bien está gravado por otro tributo, el mismo se aplicará antes de la determinación del IVA y este se calculará sobre la base incrementada, por ejemplo los bienes que están gravados con el Impuesto Específico Interno (se trata de un impuesto selectivo aplicable a la primera enajenación de bebidas alcohólicas, cosméticos, perfumería en general, tabacos, cigarros y cigarrillos, vehículos automotores, entre otros), el monto imponible para el IVA será el precio original más el monto del impuesto selectivo.

El IVA uruguayo es un impuesto multifásico, ya que el mismo es determinado en todas las etapas del proceso de producción-comercialización de los hechos gravados, no acumulativo, ya que cada contribuyente pagará el impuesto generado en su agregación de valor mediante el mecanismo de débito - crédito o impuesto contra impuesto.

Respecto al tratamiento de los bienes de inversión, se trata de un impuesto de tipo consumo, ya que admite la total deducción del IVA soportado en las compras de capital en el momento de la compra.

En términos generales se puede afirmar que la liquidación del impuesto es mensual.

No obstante, ciertos contribuyentes liquidan el impuesto en forma anual (los agropecuarios y los contribuyentes que cumplen ciertas características, básicamente los pequeños contribuyentes). Si por este concepto resultare un crédito a favor del exportador, el mismo podrá ser devuelto en certificados de crédito a nombre del exportador o endosados a sus proveedores para pagos de impuestos ante la Dirección General Impositiva o ante el Banco de Previsión Social (BPS), o ser imputados al pago de otros impuestos.

La designación de agentes de retención responde a la necesidad de asegurar la recaudación del impuesto por una vía más efectiva que la del propio contribuyente.

La designación se realiza ante la existencia de ciertas características de los contribuyentes que intervienen en los actos económicos. Es así que existe una amplia nómina de sujetos que son designados responsables por obligaciones tributarias de terceros en calidad de agentes de retención o de percepción.

En Uruguay, al igual que en diversos países de la región y del mundo, algunos impuestos se recaudan casi íntegramente por esta vía⁸⁰. Con esto no solo sea segura la recaudación, sino que se simplifica fuertemente la administración del tributo.

Una gran parte de la recaudación impositiva proviene de agentes de retención, algo que sucede en todo el sistema tributario nacional.

Una de las causas del incumplimiento tributario, generalmente observado en empresas de reducida dimensión económica, es la insuficiencia de recursos económicos en el momento mismo del vencimiento de la obligación.

La existencia de la retención asegura a la Administración un piso de recaudación

frente a la situación anterior y posiblemente deja en el contribuyente la percepción de que el monto a pagares menor, mejorando su actitud frente a la deuda. También asegura un piso de recaudación ante una situación en la que el contribuyente directamente no tiene voluntad de cumplir con sus obligaciones tributarias.

Las retenciones efectuadas por terceros operan como un crédito para el contribuyente retenido, el que será descontado del IVA a pagar, calculado como los débitos menos los créditos del impuesto.

Según el análisis, se concluye claramente que el IVA presenta un comportamiento que permite tipificarlo como regresivo. El estudio muestra que, en los hogares con menores ingresos, el IVA significa el 9,1% del total de sus ingresos. Curiosamente si se analizan hogares con mayores ingresos, el peso total de estos impuestos va disminuyendo, hasta llegar a los hogares de mayores ingresos que pagan en impuesto un 8,3% del total de sus ingresos.

No queda duda, el IVA es un impuesto regresivo, ya que exclusivamente grava las rentas que se utilizan en el consumo, dado que los hogares de menores ingresos gastan en consumo todos sus ingresos y los hogares de mayores ingresos tienen capacidad de ahorro, los primeros tienen toda su renta gravada mientras que los segundos sólo una parte de ella.

2.1.7 Brasil

2.1.7.1 Antecedentes

Por su parte en Brasil, el llamado ICMS (Imposto sobre circulação de mercadorias e servicios), fue establecido por la constitución federal en su artículo 155. Su tarifa general es de 17% a 19% para la mayoría de bienes. Existen bienes con tasas más altas, como por ejemplo los bienes de lujo (25%) y existen bienes con tasas más bajas como los alimentos básicos (7%). Los productos de primera necesidad están libres de impuestos en Brasil; es el caso de frutas, verduras, agua, entre otros.

Es un impuesto de competencia de los estados, incide sobre las operaciones relativas a la circulación de mercancías y sus normas constitucionales se establecen en la Ley Complementaria 87/1996, modificada por las Leyes Complementarias 92 de 1997, 99 de 1999, 102 de 2000, 114 de 2002 y 123 de 2006.

Constituye un impuesto generalizado sobre el consumo, de base amplia, de carácter predominantemente fiscal (recaudatorio), y que incide sobre el valor agregado de las transacciones económicas. Es un tributo indirecto, repercutiendo sus efectos contra el tercero (contribuyente de hecho) que adquiere la mercancía, esto es, el contribuyente directo (de derecho).

La constitución Federal define que el ICMS podrá ser selectivo en función de la esencialidad de las mercancías, sin embargo, hay limitaciones a esa facultad. Al Senado Federal, mediante iniciativa del Presidente de la República o de la parcela calificada de los

Senadores (un tercio o mitad más uno, dependiendo del caso) compete establecer las alícuotas aplicables a las operaciones y prestaciones interestatales, así como las alícuotas mínimas y máximas en las operaciones internas. Según la Resolución 22/89 del Senado Federal, las alícuotas son las siguientes: a) 7% o 12% para mercancías que hacen parte de los productos de necesidad básica; b) 17% o 18% para los demás productos; c) 25% para productos no esenciales; d) 7% en las operaciones interestatales con destinatario contribuyente del ICMS, en las operaciones originadas en las Regiones Sur y Sureste (menos en el Estado de Espírito Santo) y destinadas a los contribuyentes con el domicilio fiscal en las Regiones Norte, Nordeste, Centro Oeste y en el Estado de Espírito Santo; e) 12% en las operaciones interestatales con destinatario contribuyente del ICMS, en las operaciones originadas en las demás Regiones y en el Estado de Espírito Santo.

Son características del ICMS las siguientes: es de competencia Estadual (Provincial), es un impuesto indirecto, no es acumulativo, es plurifásico (actuando en cada fase de la circulación de la misma mercadería), es el principal impuesto de los Estados y del Distrito Federal.

Son hechos generadores del IVMS:

- a) salida de mercancías del establecimiento comercial, industrial, o productor agropecuario, generador de energía, extracción de minerales;
- b) la prestación de transporte interestatal, intermunicipal y de comunicación, aunque las operaciones y las prestaciones incidan el exterior;
- c) la transmisión de la propiedad de mercancías, cuando estas no transiten por el establecimiento del transmisor; y

d) la entrada de mercancía importada del exterior, así como los servicios prestados en el exterior, cabiendo el impuesto al estado donde está situado el establecimiento destinatario de la mercadería o del servicio.

La base gravable la constituye, el valor de la operación o de la prestación de los servicios, incluidos los intereses, seguros y demás conceptos asociados, debitados o cobrados de los destinatarios de las mercancías o usuarios de los servicios. El valor total de la operación, cuando hayan sido fornecidas mercancías con servicios no comprendidos en competencia tributaria de los municipios.

No integran la base de cálculo del impuesto los valores correspondientes al “Impuesto sobre Productos Industrializados” (IPI), cuando la operación, realizada entre contribuyentes, configuran hecho generador del IPI y de lo ICMS al mismo tiempo.

El Impuesto no Incide:

- a) Sobre la salida consecuente de la venta al por menor, directamente al consumidor, de géneros de primera necesidad, definidos como tales por acto del Poder Ejecutivo estadual;
- b) Sobre la alienación fiduciaria, en garantía;
- c) Sobre la salida de vasijas utilizadas en el transporte de la mercancía, siempre que tenga de retornar al establecimiento del remitente. Sobre el suministro de materiales por los jornaleros de obras hidráulicas o de construcción civil, cuando adquiridos de terceros.

De otra parte, se considera sujetos pasivos del ICMS cualquier persona física o jurídica que realice con habitualidad, o en volumen con características comerciales, operaciones de circulación de mercancías o prestaciones de servicios de transporte

interestatal e intermunicipal y de comunicación, aunque las prestaciones se inicien en el exterior. La Ley Complementaria, que definió las normas generales del ICMS, establece que la Ley Estadual podrá atribuir al contribuyente del impuesto o al depositario a cualquier título la responsabilidad por su pagamiento, hipótesis en que el contribuyente asumirá la condición de sustituto tributario. La atribución de esa responsabilidad se dará solamente en relación a las mercancías y servicios previstos en la ley de cada Estado.

Por el instituto de la substitución tributaria, se verifica a la transformación de un tributo plurifásico por naturaleza (como es el caso de los tributos sobre el valor agregado) en tributo monofásico, esto es, entre los varios agentes que interfieren en determinada cadena de producción/distribución, la legislación elige aquel que, por ofrecer mayor seguridad en el cumplimiento de la obligación tributaria, será el sujeto pasivo responsable por el recogimiento de todo el tributo relativo a aquella cadena productiva, incluso sobre hechos generadores que deban ocurrir posteriormente.

La Ley Complementaria establece también que: La exoneración y la no incidencia (excepto en las exportaciones) acarrearán anulación del crédito relativo a las operaciones anteriores y no implicará crédito para compensación con el montante debido en las operaciones o prestaciones siguientes.

El impuesto no incidirá sobre operaciones que destinen a otros Estados petróleo - incluso lubricantes, combustibles líquidos y gaseosos de él derivados - y la energía eléctrica; sobre el oro cuando definido en ley complementaria como activo financiero o instrumento de cambio; sobre operaciones con libros, diarios, periódicos y el papel destinado

a su impresión, entre otros.

En Brasil, el gobierno le ha apuntado al recaudo el IVA por su fácil recaudación. Sin embargo, tiende a ser regresivo porque no ayuda a redistribuir la riqueza.

CAPÍTULO III

3. DISEÑO METODOLÓGICO

En este capítulo se detallan los elementos metodológicos, como lo son: el área de investigación, el enfoque, el tipo de estudio, el alcance, el método y el diseño utilizado, además la población, las fuentes y técnicas que permitieron recolectar y analizar la información necesaria para la realización del presente trabajo.

3.1 Área de investigación

El área de investigación del presente trabajo son los sistemas tributarios de América latina y su objetivo, describir las características regresivas del Impuesto sobre las Ventas en los principales estados.

3.2 Enfoque de la investigación

A lo largo de la historia de la ciencia han surgido diversas corrientes de pensamiento que han abierto diferentes rutas en la búsqueda del conocimiento. Sin embargo, el enfoque cuantitativo y el enfoque cualitativo, son los más empleados en los procesos investigativos

en su esfuerzo para generar conocimientos nuevos o resolver problemas y éstos se diferencian básicamente en los métodos e instrumentos utilizados para presentar los resultados(Hernandez, 2014).

En el presente trabajo de investigación, se utilizó la metodología cualitativa, porque permite comprender la realidad a partir de conceptos, puesto que concibe los fenómenos concretos como un todo, otra característica que indica que la investigación se acoge a este enfoque es porque se describe un fenómeno o situación concreta, y permite crear interpretaciones en el proceso de recolección de los datos.

3.3 Alcance de la investigación

Según Sampieri (2014), el alcance de la investigación ayuda a establecer los límites conceptuales y metodológicos. El presente trabajo de investigación manifiesta un alcance descriptivo, ya que estudia la característica regresiva del Impuesto sobre las ventas en cada de país, dentro de sus propios sistemas tributarios. Define, además, sus elementos, el comportamiento fiscal y el efecto económico de la regresividad en las organizaciones.

3.4 Método de la investigación

Según Nateras (2004), existen diferentes métodos de investigación a partir de sus características. El presente estudio utilizó el método inductivo, porque permite explorar, describir y luego generar propuestas de cambio. Se estudia la situación normativa de los países en cuanto al Impuesto sobre las ventas, cuyos resultados serán utilizados para generar propuestas que permitan enfrentar los efectos económicos en las organizaciones.

3.5 Diseño de la investigación

Un diseño es utilizado para estructurar la investigación, y enmarcar todas las actividades desarrolladas de forma sistemática, para resolver la pregunta principal de la investigación (Cabrero, 2001).

En síntesis, el diseño utilizado para el desarrollo del estudio fue de carácter no experimental, puesto que el objetivo fue observar, describir e identificar las características de Impuesto sobre las Ventas en los estados de América Latina en particular, sus aspectos regresivos. También posee característica transversal, ya que la recolección de datos se realizó en un corte de tiempo, sin ningún tipo de interrupciones. Y descriptivo porque implicó una interacción sin cambiar el entorno.

3.6 Definición de la población de la investigación

Para (Hernandez, 2014) la población “es el universo de estudio de la investigación, sobre el cual se pretende generalizar los resultados, constituida por características o estratos que le permiten distinguir los sujetos, unos de otros”; cuando se lleve a cabo investigaciones debe tenerse en cuenta algunas características esenciales para seleccionar la población y muestra adecuada.

La muestra de la población objeto de estudio son los países más representativos de América Latina, teniendo como fuente de información primaria los sistemas normativos de cada uno de ellos. A partir de esta se crea la tabla comparativa para sintetizar los datos obtenidos, que sean comprensibles y visualmente interesantes.

CAPÍTULO IV

4. RESULTADOS

Como resultado del análisis de los sistemas normativos más importantes de América Latina, se encontró que éstos se han centrado en efectos recaudatorios, empleando tributos de corte regresivo y de fácil control, como el Impuesto sobre las Ventas. La estructura del IVA sólo difiere en temas de forma, en los países de América Latina, conservando su esencia.








La característica regresiva se desplaza en cada sistema normativo como un elemento común e inherente de la tributación. Los esfuerzos de cada estado por teñir de progresividad el sistema, difieren en forma, pero se concentran en reformas fiscales y adopción de procedimientos regulatorios orientados al recaudo, al comercio internacional, al fomento de la inversión extranjera, la competitividad y la productividad.

Analizando los referentes teóricos de cada país, los hechos generadores, las bases gravables, los sujetos pasivos y activos son casi idénticos. Las mayores diferencias están en las tarifas, cuyo cuadro resumen se anexa al final. El promedio de la tasa general se establece en un 19%.

Las últimas reformas fiscales han contribuido muy poco a mejorar los problemas estructurales del impuesto sobre las ventas en América Latina. El impuesto está lejos de ser neutral, está lejos de fomentar la inversión y está lejos de proteger la canasta familiar.

Además, las empresas financian al Estado con su capital de trabajo y tiene una estructura desbalanceada en gran medida.

El comercio es un elemento vital de la economía mundial y el IVA es el impuesto por excelencia de ese inmenso elemento. Los estados viven de éste tributo. Es casi imposible la vida de un país sin el Impuesto sobre las Ventas. Cada gobierno debe darle forma, para obtener las metas de recaudo y conservar su nivel económico internacional y siempre arrastrará la regresividad consigo.

País	Tasa normal	Tasa reducida	Abreviatura	Nombre original
 Colombia	19 %	0 o 5 %	IVA	impuesto sobre el valor agregado ⁷
 México	16 %		IVA	impuesto al valor agregado
 Argentina	21 %	10,5 % ⁴ , 27, 5, 2,5 o 0 %	IVA	impuesto al valor agregado
 Uruguay	22 %	10 %	IVA	impuesto al valor agregado
 Venezuela	12 %	8 o 0 % (Nueva Esparta y Zona libre de Paraguaná)	IVA	impuesto al valor agregado
 Chile	19 %		IVA	impuesto a las Ventas y Servicios (<i>de iure</i>) ⁶ <i>impuesto al valor agregado (de facto).</i>
 Brasil	17 % (varía de estado en estado) ⁵	0 %	IPI - del 5 al 60 %* ICMS del 7 al 18 %** ISS del 2 al 5 %	<i>imposto sobre produtos industrializados</i> (impuesto sobre productos industrializados), impuesto federal cuya alícuota depende del tipo de producto. Para productos importados es de 35 % y para automóviles importados del 35 al 65 %, dependiendo de la potencia del motor <i>imposto sobre circulação e serviços</i> (impuesto sobre la comercialización y servicios), cada estado fiscal tiene su alícuota, que puede variar entre el 7 y el 18 %) <i>imposto sobre serviço de qualquer natureza</i> (impuesto sobre un servicio de cualquier naturaleza), impuesto municipal

Fuente: Economipedia (2015)

En Colombia se puede entender el tema de la regresividad de la siguiente manera: dos personas requieren de un vehículo para poder llevar a cabo su trabajo. El primero (menor ingresos) tiene ingresos anuales de \$9,600; el segundo (mayores ingresos) de \$ 144,000. La tarifa del Impuesto al Valor Agregado (IVA) es del 16%. El trabajador pobre compra un vehículo de \$10,000 y paga un IVA equivalente al 16,6% de su ingreso. El trabajador rico compra uno de \$50,000 y paga un impuesto que equivale al 5,5% del suyo. El trabajador de menores ingresos ha comprado un vehículo de un precio significativamente inferior; sin embargo, emplea en dicha compra, por concepto de IVA, 3 veces más parte de su ingreso que el de mayores ingresos. Si los dos hubieren comprado el vehículo de \$10,000, el IVA pagado por el de menores ingresos -en relación con su ingreso- sería 15,5 veces superior al que pagó el de mayores ingresos. ¡Regresividad! (Silva 2008)

En Venezuela, los hogares en el nivel más bajo de ingreso, el IVA representa 7% de sus ingresos; mientras que, para los hogares de más alto ingreso este porcentaje es de 4%: ¡Regresividad!

En México, una persona con ingreso de 1.000 pesos experimentaría una reducción del 2% de sus ingresos como consecuencia del IVA. Mientras que una persona con un ingreso de 100.000 pesos, tendría una reducción de solo 0.02% de sus ingresos: ¡Regresividad!

En Argentina, la alícuota es del 21% una de las más altas del mundo y prácticamente todos los artículos de consumo pagan IVA. Si una persona gana 4000 pesos, invierte 840 en IVA (21%) y si alguien gana 50.000 pesos, 5.250 (10,5%): ¡Regresividad!

En Chile, quienes se ubican en el 10% los más pobre pagan un 34% de sus ingresos en IVA mientras que los más ricos cancelan solo un 8,17% en relación a sus ingresos: ¡Regresividad!

En Uruguay, en los hogares con menores ingresos, el IVA significa el 9,1% del total de sus ingresos. Y en los de mayores ingresos, pagan en impuesto un 8,3% del total de sus ingresos: ¡Regresividad!

En Brasil, a falta de uno, tiene tres (3) impuestos que gravan el consumo, con diferencias entre un estado y otro. ES generalizado puesto que el llamado ICMS (Imposto sobre circulação de mercadorias e serviços), es por lo general de un 17% – 19% para la mayoría de bienes. Existen bienes con tasas más altas, como por ejemplo los bienes de lujo (25%) y existen bienes con tasas más bajas como los alimentos básicos (7%). Además, es el único estado en donde tiene características nacionales y municipales: ¡Regresividad!

No hay duda, la regresividad se yergue como un enemigo de las economías de los países en vías de desarrollo. Los esfuerzos legislativos, pueden resultar en la norma, pero al llevarlos a la práctica, claudican en sus intenciones. Hay una gran distancia entre los sistemas normativos de los países desarrollados y los de esta región del planeta.

El Impuesto sobre el Valor Agregado se ha convertido en la figura tributaria que aporta más fondos a los estados en nuestros días, denotando la creciente tendencia de la imposición indirecta en detrimento de la estructura fiscal directa.

El análisis general aplicado a los regímenes del IVA en América Latina, confirma la regresividad del tributo, y su contribución negativa a los objetivos redistributivos bajo los

escenarios mencionados. A su vez, el estudio de los sistemas normativos, demuestra la existencia de los efectos desfavorables del IVA sobre la capacidad redistributiva. El esfuerzo fiscal de las familias más pobres está siendo cada vez mayor con relación a los hogares más ricos a medida que discurren las reformas del tributo en el tiempo. En otras palabras, las reformas fiscales no palian las consecuencias nocivas de este impuesto sobre los objetivos de equidad.

CAPÍTULO V

5. CONCLUSIONES

Cada organización, cada empresario y cada individuo, libra su propia lucha anti regresiva, a través de mecanismos de planeación y autocontrol. Es aquí donde emerge de manera indeleble la figura del asesor tributario como elemento vital de la planeación tributaria.

Ante un diagnóstico tan pobre, la planificación es una labor titánica, para empresarios y asesores. Es una lucha contra el mundo, compuesto por el sistema, las normas, la administración, los grupos económicos, las tendencias tercermundistas. El sostén de la carga fiscal, es una alta montaña para los estados. Las altas pensiones de los empleados oficiales, desplazan y derrotan cualquier esfuerzo por derrotar la regresividad.

Los empresarios deben planificar mediante herramientas financieras y tributarias, el cumplimiento de la obligación. Los estados deben acoger las solicitudes de los gremios, de la academia y los consumidores en general en éste aspecto.

Pero, Ainsworth (2006), habla de la trinidad imposible de los impuestos al consumo. Ningún impuesto al consumo ha tenido los tres atributos críticos de un impuesto progresivo al consumo: una base amplia, una alícuota uniforme y alivio medido para aquellos que presenten mayores necesidades. Sin embargo, Barreix, Bes & Roca (2010), habla de un

análisis de los ingresos de los individuos como indicador de bienestar en un análisis del impacto distributivo del IVA y la identificación de los productos de la canasta familiar, el llamado Sistema Universal. Esta simplicidad puede generar problemas que serán mayores cuanto más compleja sea la estructura de exenciones y tasas múltiples de los bienes y servicios afectados y cuanto más débiles sean las administraciones tributarias.

Si bien la estructura impositiva de los países de América Latina nos demuestra que los impuestos del tipo sobre la renta son progresivos, y los del tipo al valor agregado regresivos, estos paradigmas se pueden cambiar mediante la modificación de las tarifas o de las estructuras de cada impuesto. Un impuesto es más o menos progresivo o regresivo, según sus características propias.

Las cifras analizadas demuestran que la imposición directa, en general, y el impuesto a la renta personal, en particular, no han contribuido a una justa redistribución de la riqueza. Esta realidad demuestra que la principal línea de reforma debería estar orientada a concentrar las recaudaciones en aquellos tributos que son más progresivos.

Entendiendo que los países de han demostrado cierta eficiencia en la recaudación y el control de impuestos como los del tipo al valor agregado, lo que no sucede con los impuestos directos, se debería diseñar impuestos al consumo de corte progresivo, que cumplan con la característica de neutralidad, al tiempo que eliminan el efecto regresivo con el que se ha estigmatizado a este tipo de impuestos.

Concentrarse sólo en la evasión tributaria, generará nuevos indicadores del comportamiento de los contribuyentes, lo cual difícilmente logrará revertir la forma de comportarse de aquellos obligados a pagar. La cultura tributaria no se alcanza necesariamente

con más control.

El crecimiento de la cultura tributaria, está relacionada con el crecimiento de la economía formal y, en consecuencia, con una mayor recaudación tributaria, tanto en lo relativo a los tributos directos, como en lo relacionado con los indirectos.

Aunque no es el papel central de las administraciones tributarias, los gobiernos deberían dar suprema importancia a la calidad del gasto público, como una herramienta para generar confianza en los contribuyentes respecto del destino de las recaudaciones tributarias. Un buen uso de los recursos públicos y, entre éstos, de las recaudaciones tributarias, lograría elevar la cultura tributaria de los latinoamericanos.

El uso de la tecnología de la información debería potencializarse por parte de las administraciones tributarias de los países de América Latina, a fin de simplificar el control de los contribuyentes, al tiempo que se mejoran los índices de recaudación y, sobre todo, los de justa redistribución de la riqueza de las naciones latinoamericanas.

Los teóricos del IVA han señalado que el IVA perfecto sería aquel que tenga un efecto neutro en la economía. Para efectos de lograr este objetivo, se ha planteado la existencia de una tarifa única de la mano con una base gravable que no deje nada por fuera o nada sin gravarse. Un IVA con estas características lograría el efecto de la neutralidad, no conseguiría resolver quizá el mayor problema de este tipo de tributos: la regresividad. Sin embargo, de ello, las herramientas informáticas disponibles en la actualidad hacen que sea posible implementar algo que hace algunos años parecía imposible: un Impuesto al Valor Agregado progresivo. Pero ¿cómo lograr la tan anhelada progresividad de los impuestos del tipo al valor agregado? La respuesta no es sencilla, pero no por ello deja de ser realizable.

REFERENCIAS

Argentina, Ministerio de Economía (2001). Decreto 1402/2001 impuesto al valor agregado régimen de devolución parcial, Buenos Aires Boletín Oficial: 06 de noviembre de 2001.

Argentina, Ministerio de Justicia y Derechos Humanos, Presidencia de la Nación (1977). LEY 21.526 Atribución conferidas del estatuto tributario para el proceso reorganizacional Nacional. Buenos Aires 14 de febrero de 1977.

Argentina, Ministerio de Hacienda y Finanzas (1997). Ley 20631 Impuestos al Valor agregado y sus modificaciones. Buenos Aires 26 de marzo 1997.

Castañeda Duran J. (2010). Aplicación del IVA en Colombia. 1ra Edición. Estudios Fiscales Ltda. Bogotá Colombia.

Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (2014). El Impuesto al Valor Agregado en Países de América Latina. (CIAT).

Chile, Ministerio de Hacienda (1987). Ley 18630, que incorpora la actividad de la construcción al impuesto al valor agregado, contenido en el decreto Ley N° 825 de 1974, y modifica otras disposiciones legales. Id norma 30020 de 23-07-1987.

Chile, Junta de Gobierno (1976). Decreto Ley N° 825, sobre impuesto a las ventas y servicios Santiago de Chile Diario Oficial de 3 de diciembre de 1976.

- Colombia, Congreso de la República (2012). Ley 1607 por la cual se expiden normas en materia tributaria y se dictan otras disposiciones diario oficial 48655 de diciembre 26 de 2012.
- Garay, J.& Garay, M. (2013). Reglamento de la Ley del IVA Impuesto al valor agregado GO 5.363 del 12-julio-99 Editorial Corporación AGR, S.C. Caracas Venezuela.
- Hernández, A. (2014). Hechos y Derechos, El régimen jurídico de las alcabalas en la época colonial, Vol. 21. Ciudad de México, Universidad Nacional Autónoma de México.
- Hoyos, C. (2006). Los efectos del IVA en la economía. En *Temas de Derecho Tributario Contemporáneo* (pp. 17-369). Bogotá: Editorial Universidad del Rosario.
- Luna, A. (2016). Responsabilidades y generalidades sobre el régimen fiscal. Décima Edición. Editorial ISEF México D.F.
- Martínez, N. (2014). Incidencia del IVA en Venezuela 2008 – 2009, Revista bevoz del Banco Central de Venezuela. Departamento de Información, Boletín Económico, Ene – Feb, año 19.
- Rodríguez, A. (2001). Tratamiento del IVA en la importación de bienes de capital. *Revista Impuestos*, 108, nov.- dic./2001, (pp. 5-8).
- Segovia, P. Pastor & Sierra H. (2011) UAE. DIAN - Tributación de las Instituciones de Educación Superior en Colombia (Estimación Gasto tributario concedido)” Documento Web No. 45 diciembre de 2011.
- Silva, R. (2008). *Un IVA regresivo para América latina: cambiando el esquema tributario, de regresivo e injusto a progresivo y socialmente responsable*. Quito: En Centro de Estudios Latinoamericanos.

Uruguay, Dirección Nacional de Aduanas (1992). Decreto N°218/992 Reglamenta los arts. 1° y 5 del Decreto Ley N° 15.659 de 29/10/984. Montevideo, 20 de mayo de 1992, N°14/7/92.

Venezuela, Presidencia de la República (2007). Ley de Reforma Parcial del Decreto N° 5.189, con Rango, Valor y Fuerza de Ley que establece el Impuesto al Valor Agregado Gaceta Oficial N° 38.632 del 26 de febrero de 2007.

Venezuela, Presidencia de la República (2001). Decreto 1.526 reforma de la ley general de bancos y otras instituciones financieras. Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 37.076, de fecha 13 de noviembre de 2000, en Consejo de Ministros.

APENDICE

(A la fecha de presentación del presente trabajo, Colombia y México adoptaron nuevos sistemas legislativos que rigen desde 2017 y que tocan las estructuras del Impuesto sobre las Ventas.

1. Introducción a la Reforma a la Estructura del Impuesto sobre las Ventas en México

En materia de Impuesto sobre las Ventas, México modificó el acreditamiento en periodo pre operativo: Para corroborar las inversiones y los gastos efectuados en periodos preoperativos que dan lugar a la realización de las actividades objeto del impuesto, que se considera necesaria que el acreditamiento del impuesto trasladado se pueda aplicar hasta que se realicen dichas actividades, como un fenómeno de certidumbre.

En Importación por el uso o goce de bienes tangibles cuya entrega material se efectúa en el extranjero: no se paga el IVA cuando se trata del uso o goce temporal en territorio nacional de bienes entregados en el extranjero por no residentes en el país, siempre y cuando dichos bienes ya hubieran pagado efectivamente el IVA cuando sean introducidos al país.

Momento de causación del IVA en la importación de servicios prestados por no residentes en el país, cuando se aprovechan en territorio nacional: en los supuestos que se consideran importación de bienes o servicios prestados por no residentes en el país, que el impuesto se causa en el momento en que se paguen efectivamente las contraprestaciones; cumpliendo con el principio de base flujo que se aplica en el IVA.

Exportación de servicios de tecnologías de la información: considerar la prestación de los siguientes servicios de tecnologías de la información como exportación, siempre y cuando sean aprovechados en el extranjero:

- Desarrollo, integración y mantenimiento de aplicaciones informáticas o de sistemas computacionales.
- Procesamiento, almacenamiento, respaldos de información, así como la administración de base de datos.
- Alojamiento de aplicaciones informáticas.
- Modernización y optimización de sistemas de seguridad de la información.
- La continuidad en la operación de los servicios anteriores.

2. Introducción a la Reforma a la Estructura del Impuesto sobre las Ventas en Colombia.

Con esta reforma se propone un sistema tributario más equitativo, eficiente y sencillo, fortalecido en la lucha contra la evasión y la elusión, con el fin de avanzar en materia de inversión, empleo, crecimiento y competitividad.

Estos lineamientos de equidad, eficiencia y simplicidad fueron el resultado del mandato inicialmente establecido por la Ley 1739 de 2014, mediante la cual se ordenó la creación de una comisión de expertos ad honórem, que debía revisar la normativa tributaria y presentar recomendaciones al Gobierno Nacional. En ese sentido, mediante el Decreto 0327 de 2015 se reglamentó la composición y funcionamiento de la “Comisión de Expertos para

la Equidad y la Competitividad Tributaria” (Comisión de Expertos), que en diciembre del año 2015 presentó al Ministro de Hacienda y Crédito Público un informe con recomendaciones para una reforma tributaria estructural.

Al respecto, la Comisión de Expertos señaló que “[u]n régimen tributario exitoso se caracteriza por generar los recursos necesarios para financiar los programas del Gobierno, por ser equitativo horizontal y verticalmente, eficiente desde el punto económico y administrativo, además de que debe estar acompañado de una administración y gestión tributaria que permitan cumplir los objetivos de la política impositiva.”

A partir de este análisis, la Comisión encontró que el régimen tributario colombiano presenta limitaciones importantes²: i) el bajo nivel de recaudo frente al potencial; ii) una limitada contribución a mejorar la distribución del ingreso; iii) poca equidad horizontal pues aplica un tratamiento diferente a personas y empresas similares; iv) es difícil de administrar; v) no contribuye suficientemente a la inversión, el empleo, el crecimiento y la competitividad; y, vi) cuenta con altos niveles de evasión, elusión y contrabando, que generan inequidad tributaria y desconfianza en la administración.

En consideración a lo anterior y en línea con la literatura de crecimiento y desarrollo económico, el informe final presentado por la Comisión (Informe Final), resalta la necesidad de contar con un sistema tributario que propenda por una mejor redistribución del ingreso, sin afectar los incentivos del aparato productivo. El informe reconoce que no es posible sostener un nivel apropiado de crecimiento mientras persista un agudo nivel

(COMISIÓN DE EXPERTOS PARA LA EQUIDAD Y LA COMPETITIVIDAD TRIBUTARIA. Informe Final Presentado al Ministro de Hacienda y Crédito Público.

Bogotá, 2015. p. 8. 2 Ídem).

En resumen, los principales cambios que se introdujeron al Impuesto sobre las Ventas desde 2017 en Colombia son:

1 - La reforma tributaria aprobó un incremento del 16 % al 19 %. La canasta básica que publica el DANE da cuenta de que el 59 % de los productos pagan la tarifa completa de este impuesto, por lo que estos son los que sentirán el cambio de los tres puntos aprobados. Entre los productos se encuentran pastas, margarinas, aceites, embutidos, cereales, productos de aseo, ropa y comidas en restaurantes.

2 - El Gobierno estima que con el incremento de tres puntos en el IVA el recaudo para 2017 será de 6,19 billones de pesos, un año después sería de 6,87 billones de pesos, mientras que para 2020 podría llegar a 15,72 billones de pesos.

3 -Entre los productos que no tendrán IVA se encuentran: carne, pollo, leche, queso, huevos, ganado bovino, pescado, cerdo, cuadernos, libros, animales vivos, medicamentos, educación, abonos, transporte público, aguas minerales, fertilizantes, Internet fijo para estratos 1 y 2, computadores de menos de un millón de pesos, tabletas y teléfonos de menos de 650 mil pesos y edificaciones de menos de 800 millones deducibles de renta.

4 - Dentro de la reforma tributaria quedó aprobado que los tampones y las toallas higiénicas no pagarán IVA del 19 % sino del 5 %, el cual también se le aplicará a las viviendas cuyo valor esté por encima de los 800 millones de pesos, pero no quedaron incluidas las viviendas de interés social.

5 - Las bicicletas con un precio inferior a 1,5 millones también pagarán un IVA del 5 %, debido al incentivo del uso de las bicicletas, mientras que la situación cambia para

bicicletas con precios superiores, que ya están gravadas con el 19 %.

6 - En el tema de tecnología se dieron algunos cambios. Allí los teléfonos celulares con precios inferiores a 640.000 pesos quedaron exentos de IVA, así como los planes de datos inferiores a 45.000 pesos. Los que superen esa cifra tendrán que pagar el tributo al consumo, que será del 4 %.

A ellos se suma todo el tema de computadores de escritorio y portátiles, quienes también quedaron incluidos dentro del IVA, pero solo si su valor comercial supera los 1,5 millones de pesos.